

GUILLERMO G. RUIZ ZAPATERO*Abogado. Garrigues & Andersen***Extracto:**

EL artículo 17.2 de la LIS contiene una norma sobre valoración de operaciones realizadas con o por entidades residentes en paraísos fiscales. La norma plantea diversas cuestiones que es preciso aclarar y que son, fundamentalmente, las siguientes:

- Naturaleza de la norma, es decir, si se trata o no de una norma de valoración basada en una presunción implícita de vinculación que pueda ser desvirtuada mediante prueba en contrario.
- Sujetos pasivos en relación con los cuales puede producir efectos. Debe determinarse si produce efectos en relación con la tributación en España de los no residentes y/o con las personas físicas residentes en España.
- Período temporal de imputación de la renta resultante y aplicabilidad de las reglas de valoración del artículo 15 de la LIS.
- Procedimiento para la aplicación de la norma y, en concreto, posibilidad de aplicar analógicamente el artículo 15 del RIS.
- Prueba en contrario y cuestiones probatorias relacionadas con la ausencia de vinculación entre la entidad residente y la no residente.
- Medios para la impugnación del valor determinado por la Administración y efectos de la misma.

Sumario:

- I. El artículo 12 de la Ley 42/1994.
- II. El artículo 17.2 de la Ley 43/1995.
- III. Naturaleza de la regla de valoración contenida en el artículo 17.2 de la LIS y determinación de su alcance respecto de las entidades no residentes.
- IV. Cuestiones de procedimiento.
- V. Presunción y prueba en contrario.
- VI. Conclusiones.

En este comentario pretendemos poner de manifiesto determinados problemas (1) suscitados por el artículo 12 de la Ley 42/1994 y el artículo 17 de la Ley 43/1995, que establecen una regla de valoración para operaciones en las que intervienen entidades residentes en paraísos fiscales y personas o entidades residentes en el territorio español.

I. EL ARTÍCULO 12 DE LA LEY 42/1994

El artículo 12 de la Ley 42/1994 se encuentra dentro del Capítulo IV de la ley, dedicado al Impuesto sobre Sociedades, junto con los siguientes:

- Artículo 9: Deducción por doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
- Artículo 10: Inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.
- Artículo 11: Deducción por gastos derivados de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Todos los artículos citados se refieren al régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las entidades residentes en España (art. 8 de la Ley 43/1995) y sujetas al Impuesto sobre Sociedades por obligación personal de contribuir.

El mismo ámbito subjetivo de aplicación, es decir, el correspondiente a las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades (y al IRPF) por obligación personal de contribuir, es atribuible al artículo 12 de la ley sobre «valoración de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales». En concreto, el artículo establece lo siguiente:

(1) Los problemas no son meramente teóricos. La Administración Tributaria ha mantenido, al menos en un caso, el planteamiento discutido en este trabajo aplicando el artículo 12 de la Ley 42/1994 a una entidad no residente.

«Las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales se valorarán por el precio que hubiera sido convenido en condiciones normales de mercado entre partes independientes, a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades».

Como se ha indicado, y como resulta de la propia finalidad de la norma, las entidades a las que se aplica la misma son, exclusivamente, entidades residentes sujetas por obligación personal de contribuir pero nunca entidades no residentes.

En efecto, la finalidad de la norma es evitar que sujetos pasivos residentes en España puedan realizar operaciones con entidades no residentes en España y residentes en paraísos fiscales que conlleven una disminución de las bases imponibles en España por utilización de sociedades instrumentales y fijación de precios distintos de los que se acordarían entre partes independientes. Es decir, la norma sólo se aplica si una entidad (o sujeto pasivo) residente transmite a, o adquiere de una entidad no residente activos por importe inferior (transmisión) o superior (adquisición) al normal de mercado con objeto de reducir su tributación en España. En ningún caso esta norma se refiere a la posibilidad de incrementar la base imponible de una entidad no residente.

En primer lugar, porque tal posibilidad no está prevista expresamente en las normas sobre no residentes y, en segundo lugar, porque si un residente adquiere un bien de una entidad no residente por un valor supuestamente inferior al normal de mercado -posibilidad que sólo cabe razonablemente admitir si existe vinculación entre ambos- quien estaría obteniendo una renta presunta es el sujeto pasivo residente, pero nunca el no residente. En efecto, es difícil imaginar cómo un no residente puede haber obtenido una renta sujeta a gravamen en España porque el valor comprobado del bien transmitido sea superior al precio. El no residente únicamente ha percibido un precio (o contraprestación) y tal precio es el único elemento que puede tenerse en cuenta para determinar legalmente su obligación tributaria en España. Si la Administración utiliza el medio de comprobación del artículo 12, las consecuencias del mismo únicamente pueden imputarse a los sujetos pasivos residentes que, según la Administración, recibieron un bien pagando por él un precio supuestamente inferior a su valor.

Una prueba indirecta de lo anterior, suponiendo que ésta fuera necesaria, es que el artículo 17.2 de la Ley 43/1995, que entró en vigor el 1 de enero de 1996, ha sustituido al artículo 12 de la Ley 42/1994, y ha precisado gramaticalmente que la valoración por el valor normal de mercado puede realizarse en relación con «las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales ...». Con independencia de los efectos de la nueva ley, por tanto no cabe duda, en nuestra opinión, que el artículo 12 no se refería a las operaciones realizadas por entidades no residentes, sino sólo a las operaciones de residentes con entidades no residentes y su único efecto era el correspondiente a los sujetos pasivos residentes. La utilización de la preposición «con» claramente hace pensar en que los efectos de la norma se producen en la entidad residente que realiza una operación «con» la entidad no residente.

Al añadirse la preposición «por» en la nueva ley, podría quizás entenderse, erróneamente en nuestra opinión, que los efectos de la norma pueden producirse también en relación con la entidad no residente. No es ésta la conclusión adecuada, en nuestra opinión, desde el punto de vista jurídico tal y como exponemos a continuación.

Desde un punto de vista puramente gramatical, sin embargo, consideramos que la conclusión contraria es correcta. En efecto, de acuerdo con la Real Academia Española (2) las preposiciones son «palabras invariables que enlazan un elemento sintáctico cualquiera con un complemento sustantivo ... el elemento sintáctico de donde parte la relación es inicial; el concepto sustantivo complementario es terminal, cualquiera que sea el orden que guarden entre sí dentro de la oración». En nuestro caso, «en operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales» el concepto sustantivo complementario y terminal es «personas o entidades residentes en países o territorios calificados...», por lo que la oración (y sus efectos) sólo puede atribuirse a las entidades residentes, significando la preposición «con» «la circunstancia con que se ejecuta o sucede alguna cosa». Por el contrario, en «operaciones efectuadas por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente...» «por» sirve para «distinguir la persona agente en las oraciones de pasiva». De seguir el criterio gramatical anterior, el artículo 17.2 encerraría dos normas distintas unidas por la conjunción «o»: una referente a las operaciones efectuadas por entidades residentes con entidades no residentes (residentes en paraísos fiscales) y otra referente a las operaciones efectuadas por entidades residentes en paraísos fiscales con entidades residentes de España. En nuestra opinión, dicha posibilidad gramatical no es jurídicamente correcta. En primer lugar, porque no parece adecuado desde el punto de vista de la técnica jurídica que un mismo artículo incorpore normas con presupuestos y efectos distintos. En segundo lugar, porque el artículo se encuentra situado sistemáticamente en un título que se refiere sólo a las entidades residentes y en relación con el cual carece de sentido que las entidades no residentes puedan ser sujetos «agentes» a efectos jurídicos. Por ambas razones, estimamos que el sentido gramatical debe ser circunscrito por el sentido jurídico (art. 23 de la LGT). De esta forma la preposición «por» podría significar que la regla es aplicable también a operaciones de residentes en que los no residentes son sujetos agentes exclusivos o principales y no sólo a aquellas en que existe concurrencia activa de residentes y no residentes. Como ejemplo de las primeras, puede citarse la operación por la cual una entidad no residente aporta un activo a una entidad residente que se constituye por dicha aportación. El artículo 17 se referiría, sin embargo, en ambos casos, al régimen aplicable a la entidad residente.

II. EL ARTÍCULO 17.2 DE LA LEY 43/1995

En relación con la nueva norma contenida en el artículo 17 de la Ley 43/1995, que sustituye por derogación a la anterior (disp. derog. única.1, apartado 31), es necesario precisar si su alcance es o puede ser diferente del de la norma derogada como consecuencia de la modificación mencionada.

(2) *Real Academia Española: Esbozo de una Nueva Gramática de la Lengua Española*. Espasa-Calpe, S.A. Madrid 1985, pág. 434 y ss.

El artículo 17.2 establece lo siguiente:

«La Administración Tributaria podrá valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación».

El nuevo artículo podría contener, por tanto, como ya se ha indicado, las siguientes modificaciones frente al anterior:

- Aparentemente, amplía el ámbito objetivo de las operaciones sujetas a la regla de valoración al incluir no sólo las operaciones de residente con no residentes en paraísos fiscales, sino también las operaciones realizadas por no residentes. No se explicitarían, sin embargo cuáles son las operaciones a las que se extiende el régimen: ¿son operaciones realizadas por no residentes en las que interviene un residente? ¿son también operaciones realizadas por no residentes en las que intervienen sólo no residentes?
- El presupuesto explícito de aplicación de la regla de valoración es que la valoración convenida, siendo distinta de la normal de mercado, determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Aquí, el problema es determinar si la tributación o diferimiento en España se refiere a la tributación conjunta en España del/los residente/s y del/los no residente/s o bien sólo a la tributación del/ los residente/s en España.

Para aclarar este extremo, ténganse en cuenta los siguientes ejemplos:

(a) Una adquisición patrimonial a un no residente (paraíso fiscal) por un valor inferior o superior al normal de mercado:

- (i) El valor de mercado es 100 y el valor convenido 50. El coste de adquisición del no residente, a efectos del incremento de patrimonio, es 50. Si el incremento de patrimonio del no residente (paraíso fiscal) está sujeto en España, la valoración convenida determina que el no residente no tribute por su incremento de patrimonio mientras que el residente tendrá una tributación superior cuando transmita el elemento adquirido, a no ser que a efectos tributarios se anticipe la renta al momento de la adquisición.

- (ii) En el caso inverso, en que el valor de mercado es 50 y el valor convenido 100, con el mismo coste de adquisición del no residente, la tributación en España del residente sería inferior, pero la del no residente sería superior.

En el primer caso, sin embargo, podría quizá producirse un diferimiento de la tributación en España: el no residente no tributaría en el momento del devengo por ausencia de incremento y el residente podría tributar en un momento posterior (amortización o transmisión del elemento patrimonial). Esta posibilidad que aparentemente sería admisible teniendo en cuenta lo establecido inicialmente en el artículo 18 de la LIS (3), sin embargo, parece que debería cuestionarse como consecuencias de los apartados añadidos a los artículos 18 y 19 LIS por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social:

- «Sin embargo, en el supuesto de adquisiciones a título gratuito para determinar el momento temporal en que la entidad adquirente debe realizar el ajuste en la base imponible se estará a lo que dispone el apartado 8 del artículo siguiente» (art. 18).
- «En cualquier caso, las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo tanto en metálico como en especie, se imputarán a efectos fiscales, en el período impositivo en el que se produzcan los mismos, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo» (art. 19.8).

Si las reglas transcritas se considerasen también aplicables a las adquisiciones que sólo en parte pueden considerarse a título lucrativo (donaciones con causa onerosa), o si se considera que la integración en la base de la renta resulta ya de lo dispuesto en el artículo 17.2 (4), no podría existir por definición, una menor tributación o un diferimiento de la misma. Por el contrario, el diferimiento podría existir si no se consideran aplicables las reglas transcritas en adquisiciones que sólo en parte puedan reputarse a título gratuito y se admite también que las reglas del artículo 18 son de aplicación a efectos de la imputación temporal de la renta atribuible al residente. Supuesto que el diferimiento se produjese con arreglo a lo anterior los problemas en relación con el potencial efecto para el no residente (y también para el residente) serían los siguientes:

- (i) ¿Existe un ajuste bilateral?
- (ii) ¿Es aplicable la norma a no residentes a pesar de que está contenida en el Título IV correspondiente a la base imponible de las entidades residentes?

(3) Sobre el verdadero alcance del artículo 18 LIS puede consultarse el siguiente trabajo:

FALCÓN Y TELLA, R.: «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones». Revista *Técnica Tributaria* n.º 33 (abril-junio, 1996).

(4) Tal es la conclusión defendida en otro supuesto por FALCÓN Y TELLA.

- (iii) ¿Es aplicable la norma automáticamente sobre la única base del valor comprobado por la Administración o debe probar ésta que existe algún tipo de vinculación entre el residente y el no residente?
- (iv) ¿No sería más correcto entender que ha habido una adquisición lucrativa (al menos parcial) para el residente que procede gravar en base al artículo 15.2 a) de la LIS? De ser aplicable este artículo, no existiría diferimiento alguno del gravamen y el efecto fiscal se corregiría por esta regla de valoración especial, aplicándose el artículo 17.2 al único efecto de la comprobación del valor.

En el segundo caso, se plantean los mismos problemas ya indicados:

- (i) ¿El efecto debe corregirse minorando el coste de adquisición del residente? ¿El no residente podría solicitar, si la operación estuvo sujeta a gravamen en España, la devolución del impuesto satisfecho teniendo en cuenta el valor convenido?
- (ii) ¿La corrección valorativa exige probar algún tipo de vinculación o es independiente de cualquier indicio o prueba en este sentido?

(b) Una transmisión patrimonial a un no residente (paraíso fiscal) por un valor inferior o superior al normal de mercado.

El caso típico lo constituiría la transmisión a valor inferior, pero no puede excluirse absolutamente el otro (por ejemplo, porque existieran pérdidas pendientes de compensar en la entidad transmitente, etc.).

En el primer supuesto claramente habría una tributación inferior en España (o al menos un diferimiento si se hubiera aplicado la reinversión de beneficios extraordinarios o recibido, como contraprestación, un elemento patrimonial distinto de metálico y resultara aplicable lo dispuesto en el art. 18 LIS). No obstante, debería tenerse en cuenta, de nuevo, al menos parcialmente, el artículo 15.2 a) LIS.

Aunque el efecto tributario inmediato se produciría en la entidad residente, se plantea de nuevo la cuestión de si el ajuste debe afectar también al coste de adquisición para el no residente, así como también, si es necesario algún indicio o prueba de vinculación.

Una vez descrita la problemática planteada, procede examinar una propuesta de solución que sea ajustada a Derecho.

III. NATURALEZA DE LA REGLA DE VALORACIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 17.2 DE LA LIS Y DETERMINACIÓN DE SU ALCANCE RESPECTO DE LAS ENTIDADES NO RESIDENTES

En nuestra opinión, la norma del artículo transcrito se ajusta mejor al sistema del impuesto si se entiende como una regla especial de valoración de operaciones vinculadas cualificada por la circunstancia de que las operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales se presumen, con presunción *iuris tantum*, como operaciones vinculadas incluso en ausencia de acreditación por la Administración de las circunstancias contenidas en el artículo 16.2 LIS y determinantes de la consideración de una operación como operación vinculada.

Con este alcance, tendría el mismo sentido que la previsión contenida en el artículo 14.1 g) en relación con las operaciones que determinan gastos para la entidad residente. En efecto, en este caso, sobre la base de una presunción implícita de vinculación, se presume que la operación no se ha realizado y el gasto es no deducible, a no ser que la entidad residente desvirtúe la presunción probando que el gasto responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Nótese tiene, sin embargo, que en este caso, ningún efecto está previsto para el no residente por lo que de existir alguno en base al artículo 17.2 el mismo debería quedar limitado a operaciones distintas de las que determinan gastos en la entidad residente.

Con base a lo anterior, opinamos que la regla de valoración del artículo 17.2 únicamente invierte la carga probatoria de la Administración a efectos de corregir, en la entidad residente, el resultado de una operación que se presume vinculada, aunque no se haya acreditado (o lo haya sido sólo indiciariamente) alguna de las circunstancias exigidas legalmente para que la operación sea considerada como vinculada. No obstante, la entidad afectada siempre puede acreditar que no tiene vinculación alguna con la entidad residente o no residente, desvirtuando la presunción y la posibilidad de aplicación de la regla. En efecto, no parece que la regla tenga ningún sentido si se admite que la operación se ha realizado entre partes por completo independientes. Es por esta razón por la que, principalmente, puede entenderse la regla como un complemento de la regla general de valoración establecida para los elementos transmitidos o adquiridos a título gratuito (y para el resto de operaciones a que se refiere el art. 15.2 LIS) y de la propia regla de valoración sobre operaciones entre las entidades vinculadas del artículo 16.2 LIS.

Por las razones indicadas, opinamos que la regla de valoración del artículo 17.2, situada sistemáticamente en el Título sobre la base imponible de las entidades residentes, solamente es aplicable y tiene efecto en correcciones sobre la base imponible de las entidades residentes. Las correcciones posibles -tomando en parte como referencia el art. 18 LIS- para integrar en la base imponible la diferencia serían las siguientes:

- (i) Tratándose de elementos patrimoniales adquiridos por un valor inferior al normal de mercado e integrantes del activo circulante (diferencia positiva) en el período impositivo en que se produzca la adquisición por entender que se trata de una adquisición -aunque sea parcialmente- a título gratuito.

- (ii) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables adquiridos por un valor inferior al normal de mercado e integrantes del inmovilizado (diferencia positiva), en el mismo período impositivo antes indicado y por la misma razón.
- (iii) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables adquiridos por su valor inferior al normal de mercado e integrantes del inmovilizado (diferencia positiva), en el mismo período impositivo y por la misma razón.
- (iv) Tratándose de cualesquiera elementos patrimoniales adquiridos por un valor superior al de mercado (diferencia negativa), los ajustes de integración en la base imponible deberían ser negativos y producirse en los períodos impositivos indicados en el artículo 18 LIS, letras a) y c).
- (v) Tratándose de elementos transmitidos a una entidad no residente por un valor inferior a su valor normal de mercado, el ajuste positivo en la base imponible de la entidad residente se produciría en el período impositivo en que se hubiera producido la transmisión.

Si lo anterior es ajustado a Derecho, la regla del artículo 17.2 LIS no sería aplicable para incrementar o reducir la base imponible de la entidad no residente que transmite por un valor inferior o superior al de mercado, determinándose su base por el valor convenido y corrigiéndose el defecto o exceso de gravamen únicamente en la entidad residente. Si se hiciera de otra manera, exigiendo también al no residente un impuesto superior al derivado del valor convenido habría un doble gravamen, o bien un exceso aparentemente no justificado en la corrección impositiva al tener derecho el no residente -en su caso- a la devolución impositiva resultante de considerar como valor de mercado uno inferior al convenido por las partes, con independencia de la corrección que se produzca en el residente.

Como consecuencia de lo anterior, el artículo 17.2 no sería aplicable para alterar la base imponible del no residente derivada de la transmisión, ni siquiera con carácter supletorio, en base a lo establecido en el artículo 63 LIS. No hay necesidad de aplicación supletoria porque el ajuste impositivo se produce en la entidad residente.

Sin embargo, podría darse el caso de que la Administración pretendiera aplicar la regla del artículo 17.2 cuando la entidad no residente realizase una operación con un residente que sea sujeto pasivo del IRPF y no del Impuesto sobre Sociedades, por entender que al haberse derogado el artículo 12 de la Ley 42/1994 (que se refería también a la corrección de la base imponible del IRPF), no existe otro medio de corrección de la falta de imposición en España.

En nuestra opinión, la conclusión anterior no sería ajustada a Derecho por las siguientes razones:

- Si la operación se realiza por un sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, porque son de aplicación en la determinación del rendimiento neto las normas del Impuesto sobre Sociedades (art. 42 de la Ley 18/1991).

- En cualquier otro supuesto, porque la Administración necesitaría aplicar el artículo 8 de la Ley 18/1991 sobre operaciones vinculadas, sin contar con la especial presunción que, en nuestra opinión, contiene el artículo 17.2 LIS.

Otra cuestión a tener en cuenta, a pesar de que falta una previsión legal expresa, es que debería aplicarse también a los supuestos del artículo 17.2 LIS la norma contenida en el artículo 14.1g) LIS y en el artículo 121.4.LIS:

«Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles».

En este supuesto, la regla debería excluir de la transparencia fiscal internacional las rentas que se hubieran gravado, en la entidad residente afectada por la transparencia fiscal internacional, como consecuencia de la aplicación del artículo 17.2 LIS. En otro caso, se produciría un doble gravamen de la misma renta.

IV. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO

En este apartado, debe abordarse la cuestión de cuál es el procedimiento a utilizar por la Administración para aplicar la regla de valoración del artículo 17.2 LIS.

En nuestra opinión, la Administración debería aplicar, por analogía, el procedimiento establecido en el artículo 15 del Real Decreto 537/1997 (RIS).

En base al mismo y a lo que antecede pueden extraerse las siguientes conclusiones sobre el procedimiento a aplicar:

- (i) La Administración debería notificar la incoación del procedimiento a la entidad no residente si pretendiera que del mismo pudieran derivarse efectos impositivos en España para la entidad no residente.

En otro caso, no sería precisa la notificación, pudiendo entenderse que la misma no es necesaria por no estar sujeta por obligación personal al Impuesto sobre Sociedades o al IRPF, que es el supuesto expresamente contemplado por el artículo 15 RIS en relación con el artículo 16 LIS.

- (ii) La entidad residente podrá alegar cuanto convenga a su Derecho y, en particular, que no es aplicable el artículo 17.2 por tratarse de una operación con una entidad no vinculada, aportando cuantos medios de prueba estén a su alcance para desvirtuar la presunción implícita de vinculación de dicho artículo, todo ello en base al artículo 118 de la Ley General Tributaria.

- (iii) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.
- (iv) La entidad afectada podrá solicitar la tasación pericial contradictoria prevista con carácter general en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria.
- (v) Si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiera sido recurrido, la eficacia del mismo quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiera sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiera sido resuelto con carácter firme.

V. PRESUNCIÓN Y PRUEBA EN CONTRARIO

La verdadera cuestión que late en la aplicación del artículo 17.2 LIS es la de si dicho artículo contiene una regla aplicable en todo caso en que el valor normal de mercado sea distinto del convenido y hubiera determinado una tributación inferior en España o un diferimiento de la misma, o el mismo puede excepcionarse acreditando que incluso a pesar de la diferencia de valor, no existe ninguna vinculación entre la entidad no residente y la residente y, por tanto, que la transacción deba considerarse a todos los efectos como una transacción entre partes independientes.

En mi opinión, la aplicación de la regla del artículo 17.2 admite prueba en contrario de la ausencia de vinculación, porque no se alcanza a comprender por qué debería ser aplicable una regla distinta de la prevista en los artículos 14.1 g) y 121.12 LIS para el resto de supuestos en que intervinen entidades no residentes establecidas en paraísos fiscales.

Es cierto que el artículo 17.2 parece tener su «ratio» en la conveniencia de que la Administración pueda contar con una presunción para aplicar correcciones cuando la vinculación en base al artículo 16 no sea fácilmente acreditable para ella como consecuencia de las reglas fiscales y legales usuales en los territorios calificados como paraísos fiscales. Sin embargo, atribuir al artículo el carácter de una regla de valoración incontrovertible o el de una presunción que no admite prueba en contrario, para aplicar correcciones cuando la vinculación en base al artículo 16 no sea fácilmente acreditable para ella como consecuencia de las reglas fiscales y legales usuales en los territorios calificados como paraísos fiscales, no sería, en nuestra opinión, ajustado a Derecho porque el gravamen carece de justificación en ausencia de vinculación y porque las otras presunciones admiten prueba en contrario.

Debe, por tanto, quedar siempre a salvo el derecho de la entidad residente (y también de la no residente) a acreditar, aunque sea indiciariamente, que la entidad no residente (residente) es totalmente independiente. Si esta circunstancia se acreditara, el gravamen resultaría improcedente.

VI. CONCLUSIONES

Primera. El artículo 17.2 LIS contiene una regla especial de valoración aplicable a las operaciones realizadas entre entidades residentes, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y entidades no residentes en España pero establecidas en territorios calificados como paraísos fiscales.

En virtud de la regla, la Administración puede valorar dichas operaciones por su valor normal de mercado, siempre que la valoración convenida sea distinta de dicho valor normal de mercado y hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

A pesar de que la regla de valoración no lo establece así expresamente, en nuestra opinión, la «ratio» de la regla es facilitar la corrección impositiva en España de operaciones con entidades vinculadas extranjeras y residentes en paraísos fiscales, incluso en el supuesto de que la Administración no pueda acreditar las circunstancias determinantes de la vinculación (art. 16.2 LIS). No obstante, si la entidad residente acreditara por cualquier medio la ausencia de vinculación, la regla no resultaría aplicable. Esta interpretación sería acorde con la prueba en contrario admitida por los artículos 14.1 g) y 121.12 LIS.

Entendido de otra forma, la regla sujetaría a gravamen una base imponible ficticia en ausencia de renta y de capacidad económica para el sujeto pasivo, en contradicción con los artículos 4 LIS, 26.1 c) de la Ley General Tributaria y 31 de la Constitución Española.

No existe una regla equivalente aplicable a los sujetos pasivos residentes sujetos al IRPF. No obstante, el artículo 17.2. sería aplicable, por remisión del artículo 42 de la Ley 18/1991, a los sujetos pasivos del IRPF para determinar el rendimiento neto de sus actividades empresariales o profesionales.

Segunda. El artículo 17.2 LIS no es aplicable ni produce efectos en relación con la obligación real de contribuir de las entidades no residentes establecidas en paraísos fiscales que realicen operaciones con entidades residentes en España.

El mecanismo de corrección del defecto de gravamen es, siempre, el ajuste en la base imponible de la entidad residente. La exclusión del efecto anterior está justificada por lo siguiente:

- La norma se contiene en el Título sobre base imponible de las entidades residentes por obligación personal de contribuir.
- Si la regla desplegara sus efectos también sobre la entidad no residente a la corrección del defecto de gravamen en la entidad residente se sumaría la misma corrección en la obligación real de contribuir de la entidad no residente (doble gravamen) o bien el derecho a la devolución -en su caso- del impuesto por obligación real correspondiente a un valor convenido superior al de mercado (ausencia de corrección o corrección incompleta).

El efecto, en cuanto a la obligación real del no residente, tampoco se produce cuando en la operación interviene un sujeto pasivo del IRPF residente en España y en una operación no realizada en el ámbito de su actividad empresarial o profesional. En estos casos, la Administración únicamente puede acudir al artículo 8 de la Ley 18/1991 (operaciones vinculadas), y el efecto impositivo derivado del valor normal de mercado sólo se producirá en el residente.

Tercera. El procedimiento de aplicación del valor normal de mercado a las operaciones del artículo 17.2 LIS exigiría en nuestra opinión, que se aplicara por analogía, lo previsto por el artículo 15 RIS en relación con el artículo 16 LIS.

Si la Administración pretendiera derivar también algún efecto impositivo para el no residente debería notificar la incoación del procedimiento al mismo.

La impugnación del valor de mercado fijado por la Administración suspenderá la eficacia del mismo hasta que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme. Las liquidaciones correspondientes, mientras tanto, tendrán el carácter de provisionales.

El o los sujetos afectados podrán promover la tasación pericial contradictoria prevista por el artículo 52 de la Ley General Tributaria.