

Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable

Análisis de la **STS 959/2024, de 30 de mayo, rec. núm. 7097/2022**

José Luis Salinero Cano

Inspector de Hacienda del Estado.

Doctor en Derecho (España)

<https://orcid.org/0009-0002-7031-7110>

Extracto

La STS 959/2024, de 30 de mayo (rec. núm. 7097/2022), analiza cuál de las dos reglas en principio aplicables a una operación de aportación no dineraria entre partes vinculadas tiene preferencia, si la regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) o la regla valoración de aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF). La Inspección valoró el inmueble aportado por una persona física a una sociedad (partes vinculadas) con arreglo a la regla de operaciones vinculadas. El contribuyente entendía aplicable, sin embargo, la regla específica de valoración de las aportaciones no dinerarias, la cual le habilitaba, conforme a su criterio, a instar el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria. Frente al criterio de la Inspección (confirmado por el tribunal económico-administrativo y el tribunal de instancia), el TS considera aplicable la regla del artículo 37.1 d) de la LIRPF y la procedencia del inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Salinero Cano, J. L. (2025). Operaciones vinculadas: un problema de determinación de la norma aplicable. (Análisis de la STS 959/2024, de 30 de mayo, rec. núm. 7097/2022). Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 502, 157-170. <https://doi.org/10.51302/rct.2025.24023>

1. Supuesto de hecho

En el año 2015, una persona física efectuó la aportación no dineraria de un inmueble a una sociedad limitada en su acto de constitución. En virtud de esta operación, el aportante se convierte en el socio mayoritario de la entidad, suscribiendo su hijo el porcentaje minoritario restante.

El contribuyente presentó autoliquidación del IRPF, periodo 2015, declarando una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de enajenación del inmueble (fijado en la escritura de constitución de la nueva sociedad) y su valor de adquisición. La Administración inició un procedimiento inspector en relación con dicho concepto y periodo, valorando el inmueble en la fecha en que tuvo lugar la aportación de acuerdo con el informe emitido por un arquitecto de Hacienda. La Inspección sostuvo en la liquidación que dicho valor se correspondía con el valor de mercado resultante de aplicar la regla de operaciones vinculadas del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF) –y, por remisión, del art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS– (LIS), en cuanto que la aportación no dineraria del inmueble a la sociedad consistía en una operación realizada entre personas vinculadas. El valor de mercado así determinado arrojaba una importante ganancia de patrimonio en la persona física.

El contribuyente solicitó el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria (TPC), así como la suspensión de la liquidación sin garantía, con fundamento en que resultaba de aplicación preferente el régimen de comprobación de valores ordinario y no el de operaciones vinculadas. Dicha solicitud fue denegada por la Administración mediante comunicación que fue posteriormente impugnada ante el TEAR y el TSJ de la Comunidad Valenciana, con idéntico resultado desestimatorio.

En particular, frente a la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante al TSJ de la Comunidad Valenciana. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de junio de 2022 (rec. núm. 1347/2021) desestimó dicho recurso señalando que existe:

fundamento bastante para poder hablar de una operación entre personas vinculadas, y de acuerdo con el apartado 1 del artículo 18 de la Ley 27/2014 y con el artículo 41 de la Ley 35/2006, que debe valorarse por su valor normal de mercado, estando excluido en estos supuestos la posibilidad de acudir a al [sic] tasación pericial contradictoria, tal y como determina el artículo 18 LIS (FD 2).

Sin embargo, el TSJ de la Comunidad Valenciana emplaza al contribuyente a que plantee la cuestión de la norma aplicable en el recurso o reclamación que en su caso se interponga contra la liquidación tributaria del IRPF del periodo 2015, pues el recurso que resuelve tiene por objeto la comunicación de la Administración tributaria que deniega la solicitud del recurrente de promover la TPC y no la liquidación del IRPF (FD 1).

2. Doctrina del tribunal

El contribuyente interpuso recurso de casación frente a la STSJ de la Comunidad Valenciana. La Sala Tercera del TS lo admitió por medio de auto de 16 de abril de 2023, en el que se aprecia la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia mediante las dos preguntas siguientes:

1.1. Determinar si, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 LIS.

1.2. En función de la respuesta que se dé a la pregunta anterior aclarar si la determinación del valor de las aportaciones no dinerarias efectuadas por una persona física a una sociedad vinculada se rige por las normas específicas de valoración contenidas en el artículo 37.1.b) [d] LIRPF y 17.4 LIS y constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1. c) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, en el caso de que debe efectuarse por las normas especiales de valoración

del artículo 41 LIRPF supone la fijación del valor por aplicación de una norma legal (artículo 159.5 del RGAT y 18 LIS), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

En cuanto a la primera pregunta, el TS concluye que, en el supuesto analizado, resulta aplicable la regla del artículo 37.1 d) de la LIRPF y no la regla de operaciones vinculadas del artículo 41 de la LIRPF. Esta conclusión se alcanza sobre la base de tres argumentos.

En primer lugar, de acuerdo con el criterio del TS, la operación analizada no es propiamente una operación vinculada, pues «quien aporta a la sociedad es una persona física que no es previamente socio de la misma». Se modifica de este modo la premisa de partida asumida por la sentencia del tribunal de instancia, que admitió la existencia de una operación vinculada entre el socio y la sociedad. Sin embargo, en el conflicto normativo entre la regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y la de rentas en especie (art. 43 de la LIRPF) el Alto Tribunal rechazó que pudiera alterar la premisa utilizada por la sentencia de instancia, a pesar de que reconociera que condicionaba de forma insoslayable la conclusión que pudiera alcanzarse. Más adelante nos referiremos a esta cuestión.

En segundo lugar, aun aceptándose que fuera una operación vinculada por ser el aportante un socio persona física, resultaría prevalente la norma del artículo 37.1 d) de la LIRPF en virtud de los principios de «especialidad» y «especificidad», pues:

Si la LIRPF establece cómo debe determinarse la ganancia o pérdida de patrimonio específicamente en el caso de que una persona aporte bienes a una sociedad pues a ello habrá de estarse, antes que a la regla general de las operaciones vinculadas.

De este modo se atribuye carácter «especial» a la regla de valoración de aportaciones no dinerarias frente a la regla «general» de operaciones vinculadas, a pesar de que esta última se califica como regla «especial» de valoración tanto en el auto de admisión de 26 de abril de 2023 como en la propia sentencia –al definir el objeto del recurso (FD 1) y al establecer la doctrina (FD 3 *in fine*)–.

En tercer y último lugar, se efectúa una interpretación sistemática por referencia a la regla especial del artículo 37.1 e) de la LIRPF, esto es, una regla perteneciente al mismo apartado de normas específicas de valoración de la LIRPF, aunque en una letra distinta de la analizada en la sentencia. La regla de la letra e) se refiere a la valoración de la operación de separación de socios o disolución de sociedades, que, a juicio del tribunal, «siempre es vinculada», de modo que la norma del artículo 37.1 e) de la LIRPF solo tendría sentido si se considera especial respecto de la regla de operaciones vinculadas. En palabras del TS, «si se dijera que siempre prevalece la norma de valoración de la operación vinculada, ¿para qué se ha dictado entonces esta regla especial?». Esta interpretación sistemática extendería

sus consecuencias, pues, a la regla de las aportaciones no dinerarias de la letra d) del mismo apartado 1 del artículo 37.

En cuanto a la segunda cuestión que presenta interés casacional, el TS concluye que, una vez establecida la prevalencia de las normas específicas de valoración de los artículos 37.1 d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS sobre las reglas de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 de la LIS:

puede acudirse a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT, realizándose la comprobación de valores por la administración y ofreciendo la posibilidad, al obligado tributario, de solicitar la tasación pericial contradictoria, conforme a los artículos 134 y 135 LGT.

En definitiva, el TS estima el recurso interpuesto contra la sentencia de instancia, de modo que se casa y anula. En particular, de acuerdo con el fallo 2, se anula la resolución del TEAR de la Comunidad Valencia y la comunicación de 30 de noviembre de 2018 de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Valencia que denegó la TPC, ordenando que:

se sustancie el procedimiento de tasación pericial contradictoria con los efectos y consecuencias que se desprenden de su régimen jurídico y, consecuentemente, se reconoce el derecho a la devolución del importe de las liquidaciones de IRPF de 2015 ingresadas, con sus correspondientes intereses.

Finalmente, cabe destacar que, en una sorprendente y oportuna coincidencia, el TEAC alcanzó tres días antes la misma conclusión que el TS respecto de este conflicto normativo. Así, la resolución de 27 de mayo de 2024 (RG 8931/2021) fija como criterio la preferencia del artículo 37.1 d) de la LIRPF cuando concurra con la regla de operaciones vinculadas, en cuanto que:

el principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia/pérdida patrimonial, acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a tal alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas.

3. Comentario crítico

El TS aborda en su sentencia un supuesto concreto de antinomia. Esta patología jurídica compleja se caracteriza por la existencia de una incompatibilidad lógica entre las

reglas que entran en conflicto, al conducir estas a resultados o consecuencias incompatibles. Esta incompatibilidad presupone la existencia de otros rasgos propios de la antinomia como son la pertenencia de ambas normas al mismo ordenamiento jurídico, la existencia de ámbitos de validez coincidentes y la inexistencia de una norma de conflicto que resuelva la colisión.

En el caso analizado, la incompatibilidad entre las reglas de los artículos 37.1 d) y 41 de la LIRPF nace de la coincidencia, al menos parcial, entre sus supuestos de hecho, y de la previsión de consecuencias jurídicas divergentes. Así, ambas reglas se proyectan, al menos potencialmente, sobre una misma realidad fáctica: las aportaciones no dinerarias entre partes vinculadas. Y ofrecen para aquella soluciones «divergentes». Por una parte, la valoración (el mayor de tres valores en el caso del art. 37.1 d) y el valor de mercado del bien aportado en el caso del art. 41 de la LIRPF) no siempre será coincidente. Por otra, existen otras consecuencias relevantes que son en todo caso distintas (derecho a promover la TPC, práctica del ajuste bilateral y del ajuste secundario o régimen sancionador aplicable). Estas soluciones no solo son divergentes, sino «incompatibles», pues no puede aplicarse una norma sin vulnerar la otra. Si se procede conforme el mandato del artículo 37.1 d) de la LIRPF, es posible que no se valore considerando valor de mercado de los bienes aportados –como exige imperativamente la regla de operaciones vinculadas– ni que se apliquen las restantes consecuencias previstas para las operaciones vinculadas en el artículo 18 de la LIS y en su desarrollo reglamentario. Si, por el contrario, se cumple el mandato del artículo 41 de la LIRPF, no se tendrán en cuenta los otros dos valores que, junto con el valor de mercado de los bienes aportados, integran la terna de la cual debe elegirse el mayor conforme a la norma específica de aportaciones no dinerarias y, además, se desencadenarán las restantes consecuencias previstas en el artículo 18 de la LIS, que van mucho más allá de lo previsto en el artículo 37.1 d) de la LIRPF.

La STS de 30 de mayo de 2024 (así como la resolución del TEAC de 27 de mayo) deja varias dudas y alguna certeza sobre la resolución de esta particular antinomia.

A) Acto objeto de recurso

Existe una cuestión adyacente a la que se resuelve de modo principal que goza de relativa importancia en términos de salvaguarda de la debida coherencia. Como aclara el TS desde el comienzo de su sentencia (antecedente de hecho 1), el recurso tiene en última instancia por objeto la comunicación de la Dependencia Regional de Inspección de Valencia por la que se acuerda no haber lugar a la TPC solicitada por el recurrente ni a la suspensión de las liquidaciones practicadas. No se recurre la liquidación del IRPF 2015, sino una comunicación de la Administración en la que se niega que haya lugar a la TPC solicitada. Así lo indica también el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 22 de junio de 2022:

Resulta esencial para resolver este recurso el aclarar que no es objeto del mismo la impugnación de la liquidación de IRPF sino la comunicación de la AEAT que deniega la solicitud del recurrente de promover la tasación pericial contradictoria al estar vedada dicha posibilidad por el artículo 18 LIS que regula las operaciones vinculadas (antecedente de hecho 1).

Añadiendo más adelante que:

Siendo dicha valoración [del bien inmueble aportado a la sociedad] el objeto de debate en la impugnación de la liquidación tributaria pero que escapa al objeto de este recurso, sin que por ende sea admisible entrar a estudiar los motivos de impugnación que vienen referidos al informe emitido por el técnico de la AEAT.

En un supuesto como el planteado, en el que la procedencia de la TPC depende indudablemente de la respuesta que se ofrezca a la cuestión principal de cuál es la norma aplicable, parece que ambas cuestiones debieran abordarse unitariamente a través de los medios de impugnación frente a la liquidación principal. Si se efectúa un doble análisis de la regla aplicable para distintos fines (uno para determinar la procedencia de la TPC y otro para determinar la procedencia de la valoración y la liquidación), el cauce procesal puede marcar una incoherencia importante e insalvable. ¿Qué sucedería, por ejemplo, si, en el interin hasta que el TS ha dictado su sentencia, la liquidación que afirma la aplicación de la regla de operaciones vinculadas ha devenido «firme» por no haber sido recurrida o haber sido confirmada por los tribunales? ¿Resulta lógico que ahora el TS admita la procedencia de la solicitud de inicio de la TPC sobre la base de una norma que no ha sido aplicada en la liquidación firme y que, incluso más allá, concluya que «(se) reconoce el derecho a la devolución del importe de las liquidaciones de IRPF de 2015 ingresadas, con sus correspondientes intereses» (fallo 2)?

Como acierta a señalar el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia, la recurrente considera que la valoración debió efectuarse en virtud de los artículos 17 de la LIS y 37.1 d) de la LIRPF –y no de los arts. 18 de la LIS y 41 de la LIRPF–, de lo que resultaría aplicable el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que habilitaría a promover la TPC, pero:

debemos decirle que dicha [cuestión] puede ser objeto de consideración en el recurso o reclamación que se interponga contra la liquidación tributaria pero ello no debe condicionar el cauce procedimental seguido por la AEAT, insistimos, sin perjuicio de la valoración se realice sobre el camino tomado por la administración cuando se ventile la impugnación de la liquidación tributaria, siendo por tanto procedente desestimar el presente recurso contencioso administrativo (FD 2 *in fine*).

En un sentido similar, la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 1987/2016) y su doctrina previa del año 2016 asume que el órgano revisor analizará la falta de comunicación al contribuyente de la posibilidad de promover la TPC en la impugnación de la liquidación en la que precisamente se haya omitido dicha comunicación.

Por estas razones entendemos que hubiera resultado conveniente que el TS aclarara, con carácter previo, si el cauce impugnatorio para discutir la procedencia de la TPC puede ser autónomo al que procede frente a la liquidación principal.

B) Determinación de la norma aplicable

El TS se decanta por aplicar a la operación analizada la regla de valoración de las aportaciones no dinerarias (art. 37.1 d) de la LIRPF) sobre la base de tres argumentos. Estos nos merecen una desigual consideración.

El primer argumento niega la existencia de una operación vinculada cuando quien aporta a la sociedad es una persona física que no es previamente socio. Más allá de que se trata de una conclusión ciertamente discutible a la vista de la finalidad de la norma, dos cuestiones merecen especial crítica. En primer lugar, de ser válido este argumento, el TS se debería haber centrado en él y dar por concluida su sentencia tras analizarlo, pues, si no existe operación vinculada, no hay conflicto que resolver. Sobran las demás consideraciones, pero, como se efectúan, resulta inevitable plantearnos si el TS desconfía de su propia conclusión. En segundo lugar, la posibilidad de modificar la calificación otorgada por las partes y por el tribunal de instancia. Estos califican la operación como operación vinculada, aunque discrepan sobre la norma que resulta aplicable, y el TS modifica dicha calificación. Aunque este modo de proceder nos parezca correcto (sin calificar correctamente los hechos y operaciones tiene poco sentido pronunciarse, y más dadas las características de la casación), resulta incongruente la posición sostenida por el mismo tribunal en su jurisprudencia previa (sentencia de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020, y otras posteriores a las que nos referiremos más adelante).

El segundo argumento afirma la prevalencia del artículo 37.1 d) de la LIRPF sobre la base del principio de especificidad o principio de especialidad. La norma especial se define, conforme a Gavazzi (1959, p. 84), por su relación con la norma general, pues regula un comportamiento que pertenece a una categoría más amplia y que se regula en una norma general. Incluye el Alto Tribunal, como el TEAC, en lo que hemos venido en denominar «falso criterio de especialidad», esto es, «la tentación irrefrenable de calificar, sin aportar argumentos, como especial una de las normas en conflicto para justificar su aplicación» (Salinero Cano, 2022, p. 153). Como señalábamos en aquella ocasión, no es la primera vez que el TS incurre en esta patología de resolución de las antinomias (por ejemplo, en la sentencia de 20 de

diciembre 2016 (rec. núm. 2298/2015) para abordar el conflicto entre los artículos 17 y 18 de la LIS (en este mismo sentido, *vid.* De Torres Romo, 2017). En esta sentencia de 30 de mayo de 2024, afirma el TS:

Si la LIRPF establece cómo determinarse la ganancia o pérdida de patrimonio específicamente en el caso de que una persona aporte bienes a una sociedad pues a ello habrá de estarse, antes que a la regla general de las operaciones vinculadas.

¿Pero no resultaría igualmente válida la afirmación consistente en que si la LIRPF establece cómo determinarse la ganancia o pérdida de patrimonio específicamente en el caso de que una persona aporte bienes a una sociedad vinculada pues a ello habrá de estarse, antes que a la regla de aportaciones no dinerarias entre partes no vinculadas?

Aplicar el criterio de especialidad para resolver un supuesto de doble especialidad resulta tan inadecuado como acudir al criterio cronológico para resolver un conflicto entre dos normas promulgadas el mismo día o como aplicar el criterio jerárquico para determinar cuál de entre dos normas de igual rango resulta aplicable.

El tercer argumento pivota sobre el artículo 37.1 e) de la LIRPF, que prevé la valoración de la separación de socios o disolución de sociedades. Si esta operación es siempre, por naturaleza, una operación vinculada, y sin embargo el legislador ha previsto dicha norma específica de valoración en el artículo 37, podemos intuir un deseo del legislador de separarse de la normativa de operaciones vinculadas que no solo se predica esta operación, sino de las demás reguladas en el artículo 37.1 de la LIRPF. Este interesante argumento presenta, no obstante, dos inconvenientes: ni toda separación de socios ni disolución de sociedades es siempre una operación vinculada, pues no todo socio cae dentro del perímetro de vinculación definido en el artículo 18 de la LIS (*¿recuerda el TS su primer argumento?*). Además, tratándose en su caso de un razonamiento útil para una operación específica de las reguladas en el artículo 37.1 de la LIRPF, nos parece excesivo extenderlo a las restantes operaciones allí reguladas, pues en materia de conflictos de normas rige la solución al caso concreto.

Este tercer argumento responde a una suerte de interpretación sistemática y, en este contexto, se puede reprochar al TS que no buscara alinear la resolución de este conflicto con su jurisprudencia anterior en relación con el conflicto entre los artículos 17.4 y 18 de la LIS (*vid.* sentencia de 20 de diciembre de 2016, rec. núm. 2298/2015), para así salvaguardar en lo posible la igualdad valorativa en las dos partes de la operación. Esta igualdad supondría negar la existencia de operación vinculada en ambas partes y aplicar a cada una de ellas, respectivamente, las reglas de valoración de los artículos 37 de la LIRPF y 17.4 de la LIS. La conexión entre estas dos reglas de valoración resulta indudable, como reconoce

el propio TS al fijar la cuestión con interés casacional, que no solo se refiere a la regla de la LIRPF, sino a la de la LIS, a pesar de que el expediente sobre el que se resuelve únicamente versa sobre la valoración de la operación para una persona física.

C) Procedencia de la TPC

Como hemos visto, tras resolver el conflicto de normas en favor del artículo 37.1 d) de la LIRPF, el TS declara procedente el inicio del procedimiento de TPC. Esta conclusión está íntimamente ligada al caso analizado, en el que se utilizó el dictamen de perito de la Administración para determinar el valor de mercado, pero quizá hubiera sido conveniente que el Alto Tribunal recordara que no caben soluciones *a priori* en este sentido.

Así, en su reciente sentencia de 12 de enero de 2024 (rec. núm. 2705/2022), el TS concluye que la aplicación de alguna de las normas específicas de valoración del artículo 37.1 de la LIRPF no supone per se la procedencia de iniciar un procedimiento de TPC. En particular, se analiza la aplicación de la regla de valoración de la letra b) de dicho precepto a un caso de venta por una persona física de participaciones de una entidad no cotizada, concluyendo que el valor mínimo previsto en aquella –y que precisamente se aplica– «no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasação pericial contradictoria». Se trataría de un valor mínimo que resulta, de conformidad con el artículo 159.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), de lo estipulado directamente por la LIRPF.

Esta conclusión resulta perfectamente trasladable a la regla de valoración del artículo 37.1 d) de la LIRPF prevista para las aportaciones no dinerarias. Por tanto, si procediera la aplicación de dicha norma y de ella resultara alguno de los valores previstos que son distintos del valor de mercado de los bienes aportados (el valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación, añadiendo el importe de las primas de emisión, o el valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior), no procedería el inicio de TPC, sin perjuicio del derecho del contribuyente a acreditar un valor nominal o un valor de cotización distintos del que considere la Administración. Únicamente el valor de mercado exigiría una comprobación de valores habilitante del inicio de un procedimiento de TPC.

Esta cuestión no abordada explícitamente por el TS gozaba sin embargo de trascendencia casacional por haberlo fijado así el auto de admisión de 26 de abril de 2023 (rec. núm. 7097/2022). Efectivamente, la segunda cuestión con interés casacional consiste

precisamente en «aclarar» si la regla de valoración de los artículos 37.1 d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS constituye una comprobación de valores en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 c) y/o i) de la LGT y, por tanto, conduce a un procedimiento de comprobación de valores de los artículos 134 y 135 de la LGT y a la necesidad de habilitar el inicio de una TPC. El TS orilla la cuestión, aunque, al fijar la doctrina (*FD 3 in fine*), consistente en la procedencia de aplicar las normas específicas de valoración de los artículos 37.1 d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS, concluye que «puede acudirse» a la comprobación de valores mediante los medios del artículo 57.1 de la LGT. Esa posibilidad –no necesidad– de efectuar una comprobación de valores asume la conclusión que hemos adelantado, esto es, que la TPC no resulta procedente en todo caso.

D) Hacia una delimitación jurisprudencial del ámbito de aplicación de la regla de operaciones vinculadas

Anteriormente identificamos entre los requisitos o caracteres de la antinomia el de inexistencia de norma de conflicto: si el ordenamiento jurídico al cual pertenecen las dos normas prevé cuál de ellas debe aplicarse en caso de que colisionen (mediante una tercera norma que es precisamente la norma de conflicto), no existe antinomia. La positivización de una norma de conflicto, tan habitual en el derecho internacional privado y en el contexto de la fiscalidad internacional, responde a la capacidad del legislador de prever y anticipar el propio conflicto.

Por el contrario, la falta de diligencia del legislador en la previsión y solución de antinomias aboca a los operadores jurídicos a tener que decidir sobre la norma aplicable, y de forma muy acentuada en el caso de los tribunales de justicia, dado su deber legal e inexcusable de resolver. En este contexto, podemos afirmar que la STS de 30 de mayo de 2024 (rec. núm. 7097/2022) completa la jurisprudencia y doctrina administrativa que en los últimos años viene resolviendo –en sustitución del negligente legislador– los conflictos de la regla de operaciones vinculadas con otras reglas. Entre las sentencias y resoluciones relevantes en esta materia podemos destacar las siguientes:

- Regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y régimen especial de derechos de imagen (art. 92 de la LIRPF). La resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021 (RG 3515/2021) concluye que la aplicación del artículo 92 de la LIRPF, por concurrir en el supuesto analizado lo dispuesto en el apartado 2, inhabilita la aplicación de la regla de operaciones vinculadas a la cesión de derechos de imagen que haya tenido lugar entre el contribuyente y la entidad cessionaria de los derechos. Este criterio ha sido confirmado tácitamente por la AN en varias sentencias en las que se estiman las pretensiones del contribuyente, al considerar que la regularización va en contra del criterio expresado por la Administración en dicha resolución, pero sin entrar en el fondo del asunto.

- Regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y regla de valoración de rentas en especie (arts. 42 y 43 de la LIRPF). Las SSTS de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 4769/2020), de 27 de abril de 2022 (rec. núm. 4793/2020), de 4 de mayo de 2022 (rec. núm. 6891/2020) y de 26 de julio de 2022 (rec. núm. 5104/2020) concluyen que los rendimientos de capital mobiliario en especie abonados por una sociedad a su socio, calificados conforme al artículo 25.1 d) de la LIRPF, deben valorarse de acuerdo con la regla de operaciones vinculadas.

El TS asume como premisa inalterable que la operación ha sido calificada, tanto por las partes como por el tribunal de instancia, como operación vinculada, pero reconociendo que:

la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesis, se dispararía la aplicación del artículo 41 LIRPF.

En consecuencia, de no calificarse la operación generadora de la renta en especie como operación vinculada, no habría conflicto normativo alguno, pues únicamente resultarían aplicables las reglas de los artículos 42 y 43 de la LIRPF previstas para esta tipología de rentas.

Frente a esta asunción de la calificación previa que no se puede alterar, en la sentencia de 30 de mayo de 2024 se actúa del modo justamente contrario. El TS argumenta que la aportación no dinaria en la constitución de una sociedad que se efectúa entre partes vinculadas no es una operación vinculada, a pesar de que así había sido calificada hasta el momento por las partes y por el TSJ de la Comunidad Valenciana. La relevancia de esta cuestión hubiera exigido, en nuestra opinión, un tratamiento único por parte del Alto Tribunal.

- Regla de operaciones vinculadas (art. 41 de la LIRPF) y regla de valoración de enajenación de valores no cotizados (art. 37.1 b) de la LIRPF). La resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2023 (RG 4826/2020) resuelve el conflicto concluyendo que «prima la aplicación de la norma específica del artículo 37.1 b), al tratarse de una transmisión de acciones sin cotización oficial a una entidad vinculada». Con anterioridad, el TEAC no se decantaba de modo general por ninguna de las dos reglas especiales de valoración, la subjetiva y la objetiva, como puso de manifiesto en la resolución de 23 de noviembre de 2016 (RG 3029/2013), en la que:

Tras analizar la evolución de la legislación y la jurisprudencia, se concluye que no hay una primacía o preferencia absoluta de ninguna de las dos

reglas especiales de valoración. Habrá que atender a los motivos por los que la regularización se practicó. Sólo si la regularización se basa en la vinculación deberá usarse el procedimiento especial previsto para este tipo de valoraciones.

- Regla de operaciones vinculadas (art. 18 de la LIS) y reglas de valoración de operaciones societarias especiales (art. 17 de la LIS). La STS de 20 de diciembre de 2016 (rec. núm. 2298/2015) confirma la liquidación practicada por la Inspección en la que se concluía la inaplicación del régimen FEAC a una operación de escisión, regularizándose en virtud del artículo 17 de la LIS, y no por la regla de operaciones vinculadas, como pretendía el contribuyente.

E) Metodología de las antinomias

El TS analiza el conflicto de normas sin ninguna referencia explícita a la existencia de una antinomia ni a la metodología adecuada para su resolución. No se identifica ni analiza la incompatibilidad lógica que existe entre las normas; no se caracteriza la antinomia que se produce (antinomia en concreto, no en abstracto, y de naturaleza no deóntica, pues ambas reglas «obligan»); ni se consideran algunos criterios tradicionales e importantes para su resolución: criterio cronológico (favorable a la aplicación de la norma posterior) y criterio jerárquico (favorable a la aplicación de la norma superior); y, por último, cuando se aplica el criterio de especialidad, se hace de una manera improcedente.

La resolución de una antinomia exige un mayor rigor conceptual y un análisis detenido de distintas y sucesivas cuestiones. En particular, en un caso como este, hubiera sido deseable comenzar justificando la existencia de una antinomia, de un conflicto entre dos normas incompatibles, para posteriormente analizar los criterios tradicionales de resolución (criterios cronológico, jerárquico y de especialidad). Solo tras explicitar los motivos por los que dichos criterios no ofrecen una solución clara y unívoca a favor de la ley posterior, superior y especial, resultaría admisible determinar la norma aplicable –en línea con lo señalado por Bobbio (1991, pp. 208 y ss.) y Ross (2004, pp. 129-130)– mediante el camino de la argumentación. Este «criterio de razonabilidad» consiste en ofrecer argumentos a favor y en contra de aplicar una o ambas normas. En este caso, consideramos que la coherencia respecto de la solución ya ofrecida en el conflicto entre los artículos 17 y 18 de la LIS, así como la mayor simplicidad del artículo 37.1 d) de la LIRPF respecto de la normativa de operaciones vinculadas, inclinarían la balanza a favor de aplicar la letra d) de dicho artículo.

Y todo ello sin olvidar que las dificultades inherentes a la resolución de una antinomia son, en última instancia, ocasionadas por el legislador, por no detectarla cuando promulgó las normas y por no corregirla cuando más adelante la advirtió. Un problema de técnica normativa cuya solución jurisprudencial es siempre elogiable, aunque transitoria e insuficiente.

Referencias bibliográficas

- Bobbio, N. (1991). *Teoría general del derecho* (E. Rozo Acuña, trad.). Debate.
- Gavazzi, G. (1959). *Delle antinomie*. G. Torino Editore (Università di Torino. Memorie dell'Istituto Giuridico; serie II).
- Ross, A. (2004). *On Law and Justice*. The Lawbook Exchange Ltd. Clark.
- Salinero Cano, J. L. (2022). La valoración de rentas en especie en un entorno de operaciones vinculadas. (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 471, 144-156. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7587>
- Torres Romo, F. de (2017). Impuesto sobre sociedades: cuestionable aplicación lógica del principio de especialidad a los artículos 15 y 16 LIS. *Carta Tributaria*, 23, 77-82.