



La ruptura del ajuste bilateral en las operaciones vinculadas

Análisis de la **SAN de 31 de enero de 2025, rec. núm. 709/2020**

Mónica Serra García

*Profesora asociada de Derecho Financiero y Tributario. Investigadora predoctoral.
Universitat Jaume I (España)*

Extracto

Este trabajo examina las implicaciones jurídicas derivadas de la ruptura del ajuste bilateral cuando, en el marco de procedimientos inspectores simultáneos sobre operaciones vinculadas, la Administración decide impugnar únicamente la resolución favorable a una de las partes. A partir del análisis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2025 (rec. núm. 709/2020), se aborda cómo esta actuación administrativa vulnera los principios de buena administración, regularización íntegra y objetividad, generando incongruencias impositivas contrarias a la lógica del régimen de precios de transferencia. El estudio subraya la necesidad de revisar el diseño procedimental aplicable a las operaciones vinculadas, especialmente cuando la impugnación afecta únicamente a una de las partes implicadas. A partir del caso analizado, se plantea si la prohibición de *reformatio in peius* puede desplegar efectos también en contextos de regularización bilateral, cuando el recurso de una parte –en este caso, la Administración– acaba generando un perjuicio indirecto para otro obligado vinculado. Esta cuestión, hasta ahora poco explorada en la práctica administrativa y jurisprudencial, pone de relieve una laguna normativa que compromete los principios de seguridad jurídica, defensa y coherencia en la revisión de este tipo de ajustes. En este sentido, el trabajo propone una reflexión crítica sobre la aplicabilidad del principio y defiende la necesidad de una regulación específica que impida resultados desequilibrados en perjuicio de uno de los sujetos afectados por una operación común.

Publicado: 05-06-2025

Cómo citar: Serra García, M. (2025). La ruptura del ajuste bilateral en las operaciones vinculadas. (Análisis de la SAN de 31 de enero de 2025, rec. núm. 709/2020). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 507, 162-170. <https://doi.org/10.51302/royt.2025.24507>

1. Supuesto de hecho

La AN ha emitido una reciente sentencia, de fecha 31 de enero de 2025 (rec. núm. 709/2020), en la que aborda de manera directa el problema de la ruptura del ajuste bilateral en el ámbito de las operaciones vinculadas.

El conflicto tiene su origen en tres procedimientos de inspección formalmente simultáneos iniciados por la AEAT el 21 de marzo de 2010 frente a un socio persona física y dos entidades vinculadas a este, en relación con las operaciones realizadas durante los ejercicios 2006 a 2009. La Inspección concluyó que los servicios facturados por las sociedades eran en realidad prestaciones personales realizadas directamente por el socio, por lo que retribuyó las rentas inicialmente declaradas en sede del IS a la base imponible del IRPF del socio, practicando los correspondientes ajustes en ambos tributos: incremento de la base en el IRPF y gasto en el IS.

Frente a las liquidaciones resultantes, tanto el socio como las entidades interpusieron reclamaciones ante el TEAR de Cataluña, que resolvió el 21 de diciembre de 2015 estimando íntegramente las pretensiones del primero y, parcialmente, las de las sociedades, ordenando en consecuencia la anulación de las liquidaciones y su sustitución por otras ajustadas a los criterios del tribunal.

Sin embargo, en la fase de recurso de alzada, la Administración tributaria optó por impugnar exclusivamente la resolución estimatoria relativa al IRPF del socio, sin cuestionar las resoluciones referidas a las sociedades, que devinieron firmes. El TEAC, en consecuencia, estimó parcialmente el recurso formulado por la AEAT y confirmó la liquidación del IRPF del socio, sin que resultara ya posible reabrir la regularización del IS de las sociedades.

Esta estrategia de actuación parcial por parte de la Administración tuvo una consecuencia directa: rompió el equilibrio del ajuste bilateral previsto en el régimen de operaciones vinculadas. La confirmación de la liquidación del IRPF del socio consolidó un mayor ingreso sujeto a gravamen, mientras que la imposibilidad de revisar la liquidación del IS –por haber adquirido firmeza y haber transcurrido el plazo de prescripción– impidió reconocer en sede de la sociedad el correlativo gasto.

Ante esta situación, el socio interpuso recurso contencioso-administrativo ante la AN, reclamando la vulneración del principio de buena administración y la ruptura del ajuste bilateral.

La AN parte de la consideración de que, durante la fase inspectora y en vía económico-administrativa, se había garantizado el correcto funcionamiento del régimen de operaciones vinculadas: se había inspeccionado a todas las partes, aplicado un criterio homogéneo y respetado el derecho de defensa. Sin embargo, advierte que la Administración incurre en una actuación contraria al principio de buena administración al recurrir de forma selectiva únicamente la resolución relativa al socio, rompiendo así la necesaria bilateralidad del ajuste practicado.

Recordando la jurisprudencia del TS –en especial, la STS de 4 de octubre de 2022 (rec. núm. 5518/2020)–, la AN reitera que el principio de buena administración exige una actuación diligente que evite disfunciones y garantice la plena efectividad de los derechos reconocidos al contribuyente, más allá de la mera observancia procedimental. Esta exigencia impide que la Administración obtenga ventaja alguna de sus propias actuaciones irregulares, en aplicación del aforismo *allegans turpitudinem propriam non auditur*.

Con base en lo anterior, la AN concluye que debe prevalecer el criterio contenido en la resolución que la Administración dejó firme –la correspondiente a la sociedad–, imponiendo así que la liquidación del IRPF del socio se adecúe a dicha valoración, con la consiguiente anulación de la liquidación y de la sanción practicadas.

2. Doctrina del tribunal

Para fundamentar su pronunciamiento, la AN parte del análisis de la actuación concreta desplegada por la Administración en sede económico-administrativa, centrando su atención en los efectos que genera la impugnación parcial de las resoluciones dictadas por el TEAR en el contexto de una regularización bilateral por operaciones vinculadas. En particular, examina las consecuencias derivadas de que la AEAT decidiera recurrir exclusivamente la resolución estimatoria dictada en favor del socio, sin extender dicha impugnación a la resolución relativa a las sociedades, que devino firme.

De manera particular, la sala recuerda que la finalidad esencial del procedimiento inspector aplicado a operaciones vinculadas es asegurar que el ajuste practicado responda a una lógica de simetría entre las partes, evitando desequilibrios que puedan traducirse en una doble imposición o, por el contrario, en una ausencia de tributación. Esta exigencia de simetría se manifiesta no solo en la fase de comprobación, sino también en sede revisora, donde las impugnaciones deben gestionarse de forma coordinada para preservar la reciprocidad del ajuste.

En este sentido, la AN, en línea con la jurisprudencia del TS¹, afirma que la actuación administrativa debe regirse por los principios de buena administración, objetividad y coherencia, los cuales imponen una especial diligencia en el tratamiento de las operaciones vinculadas, precisamente por su carácter bilateral y complejo. Se recuerda, así, que el principio de buena administración no se agota en una observancia meramente formal de los trámites procedimentales, sino que impone a la Administración deberes jurídicos como el de evitar disfunciones que perjudiquen injustificadamente los derechos de los contribuyentes.

Tal y como ha destacado el profesor Marín-Barnuevo Fabo (2020, p. 10), el principio de buena administración se ha consolidado como un verdadero parámetro de control jurídico de la actuación tributaria, en cuanto que no se limita a exigir el respeto formal de los procedimientos, sino que impone a la Administración deberes jurídicos positivos orientados a garantizar la plena efectividad de los derechos del contribuyente, de sustanciar los procedimientos dentro de un plazo razonable y de dotar a sus actos resolutorios de una fundamentación adecuada, clara y suficientemente desarrollada.

En este sentido, su proyección en el ámbito tributario exige a los órganos administrativos una conducta diligente y equitativa, orientada a evitar disfunciones materiales que puedan traducirse en situaciones de enriquecimiento injusto o en cargas tributarias carentes de base económica real. Lejos de tratarse de una mera cláusula programática, este principio se revela como un instrumento idóneo para reequilibrar la relación jurídico-tributaria en aquellos supuestos en los que la literalidad de la norma o la omisión normativa comprometen la justicia material del sistema.

De esta forma, la AN estima que esta actuación vulnera dicho principio, en cuanto que permitió una revisión incompleta y parcial de una regularización bilateral, lo que dio lugar a un resultado incoherente y perjudicial para el contribuyente. Asimismo, subraya que el principio de objetividad (derivado del art. 103.1 de la CE) exige a la Administración promover una revisión íntegra del ajuste, y no solamente de aquellas partes que le resultan desfavorables. Como consecuencia, considera que debe prevalecer el criterio recogido en la resolución que la propia Administración consintió –la del IS de las sociedades– y, en consecuencia, procede anular la liquidación y sanción dictadas al socio por el IRPF, a fin de restablecer la coherencia del ajuste.

¹ Entre otras, cabe destacar las SSTs de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016) y de 13 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1675/2018). En esta última, a pesar de que no se invoca expresamente el principio de buena administración, estima la pretensión con un fundamento similar, al establecer que:

Sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributaria (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Este razonamiento se alinea con la doctrina previa del TEAC, expresada en su Resolución de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016), que rechaza la impugnación parcial por parte de la Administración de ajustes correlativos, y con la Resolución de 28 de junio de 2022 (RG 6460/2019), en la que se anuló una liquidación firme favorable al obligado –a pesar de no estar prescrita– por haberse declarado prescrita la del otro sujeto vinculado, garantizando así la simetría del ajuste y, en ese caso, impidiendo una ausencia de tributación en favor del contribuyente.

3. Comentario crítico

La solución alcanzada por la AN en esta resolución resulta jurídicamente razonable y congruente con los principios que estructuran el régimen de precios de transferencia, así como con los principios generales del sistema tributario, en particular el de justicia tributaria, el de capacidad económica y el principio de regularización íntegra. Este último, de formulación jurisprudencial, exige que la Administración proceda a una revisión global de la situación tributaria del contribuyente, incluyendo tanto los elementos que le resulten favorables como los que le sean desfavorables². En este sentido, el principio impone a la Administración el deber de regularizar todas las obligaciones interrelacionadas con la comprobación practicada, en una lógica de coherencia sistémica.

La constatación de que la impugnación aislada de una de las liquidaciones –la correspondiente al IRPF del socio– haya generado una imposibilidad material de restaurar el equilibrio del ajuste, debido a la firmeza de la regularización correlativa en sede del IS, pone de relieve las limitaciones estructurales que presenta el esquema actual.

Precisamente por ello, aunque la sentencia no se pronuncia expresamente sobre la eventual infracción del principio de *non reformatio in peius*, resulta también pertinente detenerse en este, dados los efectos perjudiciales que puede generar la impugnación selectiva de una resolución dictada en el marco de una regularización bilateral. Este principio impide que la situación jurídica del recurrente se vea agravada como consecuencia del recurso que él mismo interpone.

En el supuesto analizado, sin embargo, no se trata de un empeoramiento derivado directamente del recurso del propio obligado, sino de una actuación administrativa posterior que, tras la estimación parcial favorable en vía económico-administrativa, opta por recurrir únicamente aquella parte que le resulta desfavorable, dejando firme el resto. Esta estrategia procesal, aunque formalmente admisible, plantea dudas desde la perspectiva de las garantías procedimentales y del principio citado, en la medida en que permite consolidar

² Sobre el principio de regularización íntegra puede consultarse la obra de Cordero González (2024).

un perjuicio para el otro obligado tributario. De esta forma, la peculiaridad del caso plantea una cuestión no menor: ¿cabría aplicar la prohibición de *reformatio in peius* cuando no se agrava la situación del obligado contra el que se interpone el recurso, sino la de otro contribuyente vinculado que resulta indirectamente perjudicado?

La interdicción de empeorar la situación jurídica del administrado se ha vinculado, de forma reiterada, al principio de seguridad jurídica, hallando reflejo en el ámbito tributario en los artículos 223.4 y 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), así como en el artículo 119.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPACAP), que configuran esta prohibición como una garantía sustantiva del derecho de defensa (Orón Moratal, 2023, p. 5). Ciertamente, la jurisprudencia ha circunscrito tradicionalmente la aplicación del principio de *reformatio in peius* a aquellos supuestos en los que existe una relación directa entre la Administración y el obligado recurrente, sin extender sus efectos a terceros no personados. Sin embargo, no han faltado resoluciones que apuntan a una interpretación más amplia del principio en este tipo de contextos. Así, la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (RG 7/2014) admite su aplicación global respecto de distintos ejercicios afectados por una misma regularización, y el TSJ de Cataluña, en Sentencia de 30 de diciembre de 2013 (rec. núm. 1444/2010), reconoció su eficacia incluso en relación con procedimientos distintos. Estas posiciones podrían permitir sostener que, en situaciones caracterizadas por una interdependencia económica y jurídica –como las contempladas en el art. 18.12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS)–, los efectos de los recursos deberían proyectarse también sobre las posiciones jurídicas de los demás sujetos vinculados.

Ahora bien, si se acepta la tesis, defendible desde una perspectiva sistemática, de que el principio de *reformatio in peius* pueda proyectarse también sobre supuestos en los que la actuación administrativa perjudica indirectamente a otro obligado vinculado, resulta imprescindible abordar una regulación expresa de esta cuestión en el marco de las operaciones vinculadas. La configuración subjetiva compleja de estos procedimientos y la fragmentación de las vías de recurso permiten actualmente que una actuación selectiva por parte de la Administración –dirigida solo contra una de las resoluciones– genere efectos peyorativos para terceros.

La problemática analizada no puede resolverse de forma adecuada únicamente mediante una interpretación extensiva del principio de buena administración –como hace la sala– ni confiando en una aplicación analógica o integradora del principio de *non reformatio in peius*. La complejidad estructural de los supuestos en los que concurren varios obligados vinculados exige una respuesta normativa expresa que afronte el problema en su raíz, dotando al sistema de un marco procedimental específico que garantice una revisión conjunta, coordinada y respetuosa con los derechos de todos los sujetos afectados.

En este sentido, como han señalado autores como Álvarez Barbeito y Calderón Carrero (2016), el modelo actual presenta una fragmentación procedimental que favorece

actuaciones inconexas y asimétricas. Por ello, se debería reconsiderar la vigencia de los procedimientos inspectores paralelos en materia de operaciones vinculadas en favor del modelo ordinario previsto en el artículo 18.12 de la LIS. Este procedimiento, aunque perfectible, ofrece una estructura más sólida desde el punto de vista procedimental y garantista. En efecto, al prever expresamente la notificación a las demás personas o entidades vinculadas cuando una de ellas impugna la liquidación, permite una mayor articulación del derecho de defensa y contribuye a evitar resoluciones divergentes que, como en el caso aquí resuelto, pueden provocar un quebranto irreparable de la bilateralidad del ajuste. Al canalizar las reclamaciones dentro de un marco unitario y notificado, se reduce la posibilidad de que una parte recurra y la otra no, o de que solo se revise la liquidación favorable a una parte y no a la otra.

Por tanto, su generalización como cauce único –en detrimento de los procedimientos paralelos hoy permitidos³– podría atenuar significativamente los problemas ligados a la interrupción asimétrica de la prescripción, a la falta de coherencia en el tratamiento del ajuste y a la fragmentación de las garantías procedimentales. Su generalización como único procedimiento exigible permitiría, además, garantizar un marco de revisión más equitativo, en el que las distintas partes puedan ejercer sus derechos de forma paralela, con conocimiento pleno del expediente y en condiciones similares de defensa.

Con todo, incluso la aplicación obligatoria del procedimiento ordinario no bastaría por sí sola para conjurar los riesgos de ruptura del ajuste, especialmente en supuestos en los que se prolongue la fase de recurso o en los que existan resoluciones divergentes⁴.

Este procedimiento, si bien prevé la posibilidad de impugnación por ambas partes vinculadas y su notificación recíproca, no garantiza una suspensión plena de los efectos materiales de la liquidación impugnada, permitiendo que dicha liquidación siga proyectando efectos en ejercicios posteriores –por ejemplo, sobre activos amortizables– mientras se resuelve el recurso⁵. Esta circunstancia puede dar lugar, en la práctica, a la necesidad de reabrir y regularizar ejercicios posteriores en caso de estimación del recurso, con el consiguiente impacto sobre otras obligaciones conexas del mismo obligado tributario, correspondientes al mismo impuesto, pero referidas a periodos distintos, generando una cadena de rectificaciones que compromete la estabilidad y seguridad jurídica del sistema.

³ El TS ha admitido la existencia de procedimientos simultáneos con base en el artículo 150.1 de la LGT que, según su interpretación, incorpora, de manera implícita, la posibilidad de tramitar ambos procedimientos con la finalidad de llevar a cabo la correspondiente regularización (SSTS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 6187/2017; de 6 de junio de 2022, rec. núm. 2608/2020, y de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021).

⁴ Sobre los riesgos que presenta en el ámbito de los recursos contencioso-administrativos, es de especial interés el estudio recogido por Bosch Colbi (2023).

⁵ Esta misma cuestión ya sucedía con la regulación anterior del artículo 16 del texto refundido de la LIS (Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal) y fue analizada por García Novoa (2011, p. 278).

El caso resuelto por la AN pone de manifiesto, con meridiana nitidez, los perjuicios que genera la ausencia de una arquitectura normativa preventiva, capaz de anticiparse a disfunciones estructurales del sistema. Si algo evidencia esta resolución –y otras similares– es que el actual marco legal permite, todavía, que sea la iniciativa (o inercia) de la Administración la que decida, en última instancia, qué parte del ajuste se revisa, qué parte queda firme y, por tanto, qué parte tributa. Esta arbitrariedad, revestida de aparente legalidad formal, quiebra la seguridad jurídica y se sitúa en las antípodas del principio de buena administración.

Asimismo, debería considerarse la viabilidad de generalizar el uso del procedimiento ordinario previsto en el artículo 18.12 de la LIS como cauce exclusivo, y no alternativo, para la comprobación de operaciones vinculadas. Este modelo, aunque no exento de carencias, permite al menos unificar la revisión, asegurar la participación de todas las partes afectadas y evitar disfunciones derivadas de impugnaciones fragmentarias.

Por último, cabe recordar que el principio de capacidad económica no es un simple postulado teórico, sino una exigencia estructural del sistema tributario que impone gravar únicamente aquellas rentas que reflejen una riqueza real. Cuando este principio se ve comprometido por una regulación incompleta, que permite tributar por rentas ficticias o impide la deducción de gastos efectivamente soportados, el sistema pierde legitimidad. La buena administración no se construye a golpe de sentencias, sino con normas claras, procesos coordinados y reglas que eviten que los contribuyentes paguen, literalmente, por los errores del sistema.

En suma, mientras la normativa no sea capaz de articular una respuesta unitaria ante una operación bilateral por naturaleza, el riesgo de que se generen resultados tributarios incongruentes seguirá latente, con perjuicio tanto para la Hacienda pública como para los derechos de los contribuyentes. Si el derecho tributario no regula con precisión lo que la economía vincula de forma natural, no solo fracasa en su función recaudatoria, sino también en su deber de justicia.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Barbeito, P. A. y Calderón Carrero, J. M. (2016). La comprobación de operaciones vinculadas: ¿modelo unitario o dual? (Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016, RG 4202/2016). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 405, 136-144. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4785>
- Bosch Colbi, J. L. (2023). La articulación de los procedimientos inspectores y el derecho de defensa ante la comprobación del valor normal de mercado en operaciones entre personas vinculadas: STS de 30 de enero de 2023, rec. núm. 4077/2021. *Revista Técnica Tributaria*, 141.
- Cordero González, E. M. (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*. Aranzadi.



García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 186.

Orón Moratal, G. (2023). La seguridad jurídica como fundamento de la non reformatio in peius, y del límite a las impugnaciones por la Administración. *Boletín Digital Contencioso*, 34.