



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

## **Problemática de las presunciones y normas imperativas de valoración en el Impuesto sobre la Renta.**

*Juan Ignacio Gorospe Oviedo*

### 1. Generalidades: presunciones y ficciones

La Ley General Tributaria recoge el principio general del ordenamiento de que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo (artículo 114). *La finalidad de las presunciones*, particularmente de las presunciones *iuris tantum*, es invertir la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos, de modo que una vez demostrado el hecho-base por aquél habrá de ser el contribuyente quien destruya la presunción de que se ha producido el hecho-consecuencia. Así, no será la Administración quien deba probar la existencia del hecho imponible sino el contribuyente su inexistencia. No se trata de una renta ficticia como categoría autónoma, sino de una renta efectiva cuya inexistencia no ha podido acreditar el contribuyente.

Hay que añadir también que su aplicación es *potestativa*: “son medios de prueba que la Administración tributaria no está imperiosamente obligada a utilizar, sino que sólo debe hacerlo cuando el resultado probado proteja los intereses legítimos de la Hacienda Pública...” (STS de 19 de enero de 1996, *RJ* 1996, 1701).

*De otro lado están las reglas imperativas de valoración*, que operan a modo de presunciones *iuris et de iure*, no constituyendo verdaderos medios de prueba y provocando una dispensa de la misma. Además, tienen *carácter obligatorio* salvo que se disponga otra cosa.

La Ley del IRPF establece una presunción de retribución *iuris tantum* para los rendimientos del trabajo y del capital y una regla de valoración para las operaciones vinculadas. Como presunción que admite prueba en contrario cabe citar también las ganancias patrimoniales no justificadas, pese a la deficiente redacción de la Ley del Impuesto sobre la Renta -que sólo admite como prueba la acreditación de la titularidad del bien antes del período de prescripción (art. 37 LIRPF)-, ya que no constituyen un elemento más de los que integran la renta gravable, “sino que la existencia de bienes no declarados constituye simplemente un indicio de haber obtenido renta sin haber tributado por ella”, como indica el Informe para la reforma del IRPF de 2002<sup>1</sup>. En tal sentido, no se comprende por qué resultan penalizadas mediante su inclusión directa en la base liquidable general, lo que impide compensarlas con las pérdidas patrimoniales, además de someterlas siempre al tipo marginal de la tarifa progresiva.

---

<sup>1</sup> *Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, 3 de abril de 2002, pág. 152. Critica la Comisión la integración de estas ganancias en la base liquidable, pues debería “reconocerse siempre al contribuyente la posibilidad de probar cuál es el origen de los bienes”, exigiendo el tributo correspondiente a dicho origen. También considera “importante establecer de forma expresa que la presunción se aplique exclusivamente en caso de que no exista declaración espontánea previa del patrimonio, incluso aunque esta sea extemporánea, para fomentar la regularización voluntaria de la situación fiscal sin exigir al contribuyente la prueba de la existencia de los bienes declarados” (pág. 153).

La Ley 40/1998 dispone también -junto a diversos supuestos específicos mencionados en su articulado (v. gr. cesión de inmuebles entre parientes, transmisión de valores sin cotización oficial)- una regla imperativa de valoración por el precio de mercado:

- para los rendimientos de actividades económicas, si no hay contraprestación o ésta es notoriamente inferior al valor normal en el mercado (artículo 26.4)<sup>2</sup>, y
- para el valor de transmisión en las ganancias y pérdidas a título oneroso, si resulta inferior al valor de mercado (artículo 33.3).

A ello se añaden una serie de ficciones en las que, a diferencia de lo que ocurre en las presunciones *hominis* o en las presunciones legales, no existe la necesaria relación entre el hecho base y el hecho consecuencia, provocando una distorsión entre la realidad prejurídica y el concepto legal tributario<sup>3</sup>. Estas ficciones atentan contra el concepto diseñado por el legislador de renta objeto de gravamen, concebida como la renta disponible del contribuyente, en cuanto que se le hace tributar sin que exista tal renta. Cabría, incluso, de tildar como ficción la regla de imputación de rentas del trabajo y de actividades económicas al titular de la fuente, siendo así que la renta debe atribuirse al titular de la misma, y en el régimen económico-matrimonial de gananciales se hacen comunes tales rentas para el marido y la mujer<sup>4</sup>.

Pero los casos típicos son los contenidos en el Título VII de la Ley bajo la rúbrica de “régimen especiales” y en el Título VIII en cuanto a las instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. Al respecto hay que señalar que la imputación de rentas inmobiliarias, cuya supresión se recomendaba por el Informe para la reforma del IRPF de 2002, se mantiene en el Proyecto de Ley del IRPF<sup>5</sup>. Sí se recoge, en cambio, la

---

<sup>2</sup> Se trata del llamado autoconsumo, propio o a terceros. Hay quien lo califica como ficción “pues se sustituye la realidad de las cosas por el mandato del legislador”. Cfr. CAYÓN GALIARDO, A. (dir.) *et al.*, *Los impuestos en España*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 168. A mi juicio comprende supuestos que tal vez pudieran calificarse de ese modo ante la inexistencia de probabilidad alguna de retribución (autoconsumo propio) y, en todo caso, la cuantía debiera ser el coste del bien o del servicio –puesto que se computará como gasto deducible-, como ocurre en el IVA, pero nunca el valor de mercado. Ver GOROSPE OVIEDO, J. I., “Arts. 40 a 42 Ley 18/1991”, en AA.VV. (dir. VICENTE-ARCHE DOMINGO), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Reglamento del Impuesto*, Colex, Madrid, 1993, págs. 342 a 396.

<sup>3</sup> Como postula PÉREZ DE AYALA, “la ficción crea una realidad jurídica al margen y prescindiendo de la correlativa realidad natural”. Ver PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L., *Las ficciones en el Derecho Tributario*, EDERSA, Madrid, 1970, pág. 24. Por su parte, MARÍN-BARNUEVO define la ficción jurídica como “la disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero”. Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 137. Ello le lleva a calificar como regla de valoración la imputación de rentas inmobiliarias, por la libertad del legislador en la configuración de la renta (pág. 175). A mi juicio, es esa divergencia entre la realidad previa a la normativa tributaria y lo dispuesto en las leyes fiscales lo que configura este instituto jurídico.

<sup>4</sup> Una oportuna crítica al mecanismo de individualización de rentas en el matrimonio puede verse en SIMÓN ACOSTA, E., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, págs. 145 y ss.

<sup>5</sup> BOCG, 5 de junio de 2002.

Como se observa en el Informe para la Reforma –reiterando la propuesta que ya se hiciera en el Informe anterior a la Ley 40/1998-, la imputación de rendimientos inmobiliarios rompe con el criterio de la renta que debe inspirar al IRPF en su actual configuración consistente en someter a tributación únicamente rentas efectivamente obtenidas. Ver pág. 152.

recomendación en torno al régimen de transparencia fiscal<sup>6</sup>, que se suprime para los profesionales, artistas y deportistas, mientras que las sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes pasan a tributar en un régimen especial para las sociedades patrimoniales, integrando y compensando sus rentas conforme al IRPF y gravando la parte general de su base imponible al 40 % y la parte especial al 15 %.

Los supuestos más significativos recogidos en la vigente Ley se exponen en el siguiente cuadro:

<b>Presunciones</b>	<i>Iuris tantum</i>	Rendimientos del trabajo Rendimientos del capital Ganancias patrimoniales no justificadas <sup>7</sup>
	<i>Iuris et de iure</i>	Rendimientos del capital inmobiliario en caso de parentesco Rendimientos de actividades económicas por autoconsumo Variaciones patrimoniales: valor enajenación Operaciones vinculadas
<b>Ficciones</b>		Rentas inmobiliarias imputadas
		Rentas imputadas por transparencia fiscal
		Rentas imputadas por cesión de derechos de imagen
		Rentas imputadas por fondos de inversión en paraísos fiscales

2. Conexión entre la presunción *iuris tantum* de retribución de los rendimientos del trabajo y del capital y su valoración a precios de mercado.

La Ley anterior (Ley 18/1991) disponía en su artículo 7 que las prestaciones del trabajo y del capital se presumían “retribuidas por su valor normal en el mercado”, por lo que se aplicaba automáticamente la valoración. Ahora se regula en dos preceptos: el artículo 6 de la Ley, que establece una presunción *iuris tantum* de retribución de los rendimientos del trabajo y del capital, y el artículo 41 LIRPF, que regula la llamada *estimación de rentas* cuantificándolos, con carácter general, en el valor de mercado. Esto significa que si se ha declarado una remuneración en estos rendimientos no se aplicará la presunción ni, por tanto, la valoración a precios de mercado, como acertadamente ha observado PÉREZ ROYO, recordando que ya con la antigua Ley de 1978 “quienes declararan retribuciones inferiores a las de mercado no quedaban afectados por presunción alguna”, al no operar la presunción de onerosidad<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Informe..., ob. cit., pág. 149.

<sup>7</sup> El Informe para la reforma del IRPF de 2002 señala la necesidad de que se configure claramente como presunción *iuris tantum* en la reforma de la Ley, pero tal previsión no se contiene en el Proyecto de Ley del IRPF.

<sup>8</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 411.

En todo caso la presunción de retribución admite prueba en contrario. La prueba en contrario puede ser cualquier medio admitido en Derecho. La dificultad estriba en que se trata de una auténtica *probatio diabólica*, por la necesidad de acreditar un hecho negativo (no es posible la prueba directa y debe acudir a la indiciaria), y la circunstancia de que el mecanismo habitual, que es la prueba documental, tampoco resuelve enteramente el problema. En efecto, la escritura pública sirve para probar los hechos que la motivan, fecha e intervinientes (art. 1218 Cciv.), pero no constituye prueba frente a terceros de las manifestaciones de los otorgantes. Y el contrato privado sólo tiene valor de escritura pública entre las partes (art. 1225 Cciv.).

No obstante, estos documentos acompañados de otros que pongan de manifiesto los hechos posteriores al contrato podrían servir como medio probatorio (art. 1282 Cciv.). Por ejemplo, tratándose de un préstamo sin interés podría realizarse ante Notario o en documento privado, pero siempre especificando el número de la cuenta bancaria del prestamista y del prestatario, así como las cantidades y el plazo para llevar a efecto la devolución. A ello podría acompañarse el impreso de autoliquidación del impuesto correspondiente a la concesión del préstamo (el ITP, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si el préstamo se realiza por un particular, o el IVA, si se otorga en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, quedando en ambos casos exento), y los libros de contabilidad si interviene una sociedad o un empresario individual. Sobre este último extremo puede verse la STS de 5 de febrero de 1997 (RJ 1997, 753) sobre un préstamo de socio a sociedad bajo la Ley 44/1978 –presunción *iuris tantum* de retribución de las prestaciones de bienes-, donde afirma que “se trata de la prueba de un hecho negativo (no devengo intereses), que constituye la hipótesis normal del préstamo civil (art. 1755 del Código homónimo) y del préstamo mercantil (art. 314 del Código de Comercio), que, por su naturaleza, ha de acreditarse de forma indirecta. De esta manera, probado en autos que en la contabilidad de la Sociedad prestataria (a la que no se ha formulado ningún reproche de incorrección) no figura cargo alguno por tales intereses, cosa que hubiera redundado en su beneficio al significar un gasto deducible en su tributación por Impuesto sobre Sociedades, es obvio que ha quedado suficientemente probado tal hecho negativo y, por consecuencia, desvirtuada la presunción «iuris tantum» de remuneración” (F.J. 2º).

La fuerza de la contabilidad como medio de prueba viene dada por el hecho de que la declaración se presume cierta (artículo 116 LGT), y en el Impuesto sobre Sociedades la declaración se basa en la contabilidad, de modo que esa presunción de veracidad también alcanzará a la propia contabilidad. Obviamente, será preciso que la contabilidad refleje “la imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera y de sus resultados”, como afirmó la STS de 19 de enero de 1996, en su F.J. 2º (RJ 1996, 1701).

Se trata, en suma, de acompañar el contrato inicial de la prueba de los hechos posteriores (mediante talones, extractos de cuentas, facturas, declaraciones tributarias, libro de Actas de la Junta General de Accionistas, contabilidad) que permitan acreditar la ausencia de onerosidad. También la existencia de un parentesco entre los interesados permite deducir racionalmente la ausencia de retribución.

Si no se puede desvirtuar la presunción de retribución de estas prestaciones de bienes, derechos o servicios, se cuantificarán en el valor de mercado. La Ley entiende por valor de mercado el que se acordaría entre sujetos independientes, concepto indeterminado donde los haya. Como señaló el TEAC en su Resolución de 30 de marzo de 1989, “la fijación de

un precio de mercado es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre operaciones vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes”. Hay un caso en el que la propia Ley establece la valoración: los préstamos y operaciones de captación de capitales ajenos se computarán en el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo, que para el año 2002 se ha fijado en el 4,25 por 100.

La aplicación de la presunción supone una mayor renta para el receptor de los rendimientos presuntos del trabajo y del capital, pero también una menor renta para el pagador a través de un ajuste bilateral. Así lo señaló la STS de 19 de enero de 1996 (*RJ* 1996, 1701) en relación a una presunción de intereses a un socio prestamista que provocaba una disminución de la base imponible de la sociedad prestataria al amparo de la Ley 44/1978, aplicable a estos efectos. Ello es lógico, puesto que si con la presunción se pretende acreditar la existencia de un ingreso –o, más bien, la operación susceptible de provocarlo-, también habrá una pérdida efectiva para la otra parte. No obstante, la Ley no lo señala expresamente, a diferencia de lo que ocurre cuando los rendimientos del trabajo se ven afectados por la regla de las operaciones vinculadas con un aumento en su importe, en cuyo caso la otra parte –una sociedad- hará un ajuste negativo por la misma cuantía, como se verá después.

De otra parte, la Administración impondrá intereses de demora, pero no sanciones, salvo que se demuestre la realidad de la prestación, ya que la aplicación de los principios penales impide tipificar como infracción un hecho presunto. Además, como apunta PÉREZ ROYO, en estos casos “el hecho base que constata la Administración no es la existencia de renta alguna sino de operaciones que hubieran podido generarla”<sup>9</sup>.

### 3. Prestaciones del cónyuge o hijos menores de edad a la actividad económica del contribuyente

La ley regula detalladamente el supuesto de que el cónyuge o el hijo menor puedan trabajar o ceder bienes o derechos al contribuyente que realiza la actividad económica, pues podrían utilizarse precios diferentes a los de mercado para transferir rentas de unos a otros –en la tributación individual- rompiendo con ello la progresividad y provocando fraudulentamente una menor tributación. Así lo observa la STC 196/1994, de 12 de mayo, cuando afirma que “los sujetos pasivos pueden conseguir disminuciones sustanciales de la deuda tributaria a satisfacer mediante la interposición de contratos ficticios o aparentes, carentes de un contenido real, o estipulando unas retribuciones elevadas que no guarden proporción con las prestaciones realizadas”. Por ejemplo, un arquitecto que tenga unos rendimientos netos de su actividad económica de 100.000 euros, podría fijar una retribución ficticia a su esposa de 50.000 euros como rentas del trabajo. Con ello reduciría considerablemente su tributación, declarando la mitad de sus ingresos netos, y su mujer se aprovecharía de las reducciones por rendimientos del trabajo.

Para evitar esta situación, el art. 28.2 LIRPF dispone que “cuando resulte debidamente acreditado, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades

---

<sup>9</sup> Ob. cit. pág. 416.

empresariales o profesionales desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores, en concepto de rendimientos de trabajo, a todos los efectos tributarios”. En tal caso, no habría una presunción *iuris tantum* de retribución de las rentas del trabajo, sino que habría que incluir estos rendimientos en todo caso.

El Tribunal Constitucional ya analizó este precepto en la redacción de la Ley 20/1989, que impedía deducir cantidades superiores al coste medio anual por empleado de la plantilla o, si no lo hubiera, al salario mínimo interprofesional del ejercicio, declarando tal límite inconstitucional por desproporcionado y excesivamente reducido (STC 196/1994, F.J. 6º). Actualmente, la dificultad estriba en el requisito de afiliación al “régimen correspondiente de la Seguridad Social”, que según la DGT será el general o el especial aplicable a determinados trabajadores por cuenta propia, pero no el de autónomos (DGT 15 de julio de 1992). Ello impide deducir como gastos en la actividad profesional de un cónyuge las retribuciones percibidas por el otro cónyuge cuando éste está adscrito al régimen de Trabajadores Autónomos.

Esto mismo ha fallado el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en Sentencia de 20 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1728), adoptando la restrictiva interpretación de la DGT. Afirma el Tribunal que en la contratación de un trabajador autónomo faltan las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan toda relación laboral (F.J. 4º), y califica la interpretación del contribuyente como no razonable, por lo que considera ajustada la imposición de una sanción por simple negligencia (F.J. 5º). Ello plantea un problema evidente, pues muchas empresas familiares se encuentran en estas circunstancias, dada la regulación del régimen de la Seguridad Social, y se les impide descontar unos gastos que realmente han soportado, en contra del principio constitucional de capacidad económica, de la definición de base imponible contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la realidad empresarial de nuestro país. En cambio, si los hijos son mayores de edad, o bien no se da el requisito de convivencia, o se trata de otros parientes (hermanos, sobrinos...) no se aplicaría esta limitación. De otra parte, surge la duda de si el cónyuge e hijos menores dados de alta en el Régimen de Autónomos deben declarar rendimientos de su actividad económica por el valor de mercado, atendiendo a la regla imperativa de valoración prevista en el art. 26.4 LIRPF, pero en tal caso debería admitirse la deducción del gasto mediante un ajuste bilateral.

Siguiendo al Tribunal Constitucional, el legislador puede “exigir que quede acreditada la seriedad de tales contratos, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas” (F.J. 6º), y en mi opinión esto es válido para todos los regímenes de la Seguridad Social, sin excluir al de Autónomos.

Menos problemas plantea la cesión de bienes y derechos a la actividad económica del padre o del cónyuge, donde éste podrá deducirse como gasto de su actividad el importe de la contraprestación siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, este último. Dicha contraprestación se computará como rendimiento del capital (mobiliario o inmobiliario) del cónyuge o hijo menor titular del bien o derecho. Sin embargo, esta regla no se aplica en las cesiones entre cónyuges cuando se trate de bienes o derechos comunes

(gananciales o comunes en cualquier otro régimen económico-matrimonial). Dicha circunstancia es criticada por SIMÓN ACOSTA, calificándola como “inexplicable”<sup>10</sup>.

4. Las operaciones vinculadas. Particularidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas. La incongruencia de su aplicación a las variaciones patrimoniales.

En las operaciones realizadas entre una persona física y una sociedad, siempre que haya *vinculación, la valoración sea distinta* al precio de mercado y *se produzca un perjuicio económico* para la Hacienda Pública, se aplicarán las reglas del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las operaciones vinculadas. Los requisitos para la aplicación de este régimen son, por tanto, tres:

1. Vinculación
2. Valoración distinta a la normal de mercado
3. Reducción o diferimiento de la tributación global en España

A continuación veremos cuáles son las operaciones vinculadas y el procedimiento a seguir para la aplicación de este mecanismo de valoración.

Según el artículo 16.2 LIS se consideran *operaciones vinculadas* las realizadas entre:

A) Una sociedad y sus socios.

B) Una sociedad y sus consejeros o administradores.

C) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.

D) Una sociedad y los socios, consejeros o administradores de otra sociedad, o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del código de comercio.

La vinculación requiere la existencia de una sociedad –tratándose de personas físicas se aplicaría la presunción de onerosidad- y que la participación del socio sea igual o superior al 5 por 100, con carácter general, o al 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

En cuanto al mecanismo de valoración, el citado precepto dispone que “la administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación”. Hay que destacar tres puntos en el procedimiento de valoración:

1.º Que será la Administración la que, de modo potestativo, valorará estas operaciones en el precio de mercado, siempre que se produzca una reducción o un diferimiento de la tributación global de la persona física y la sociedad. Se trata de una potestad reglada, no discrecional, en cuanto que la Ley regula minuciosamente las circunstancias que deben concurrir para la aplicación del precepto. Sólo cuando las

---

<sup>10</sup> Ob. cit., pág. 188.

cantidades sean pequeñas, por motivos de eficiencia, debería excluirse esta norma de valoración.

2.º El ajuste debe ser bilateral, ya que dicha valoración en ningún caso supondrá una tributación por el IRPF, por el IS y por el IRNR superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de sujetos intervinientes (artículo 16.1 LIS). No obstante, en el caso típico de distribución encubierta de beneficios por debajo del precio de mercado al socio, administrador o familiares, lo correcto es calificar la operación para la sociedad como dividendos, lo que impide considerarlos gasto deducible, e incrementar, en su caso, la retribución de las personas físicas<sup>11</sup>.

3.º Para garantizar la seguridad jurídica de estas operaciones, se permite a los contribuyentes formular a la administración una propuesta de valoración de las operaciones efectuadas fundada en el valor de mercado. Si se aprueba tendrá una validez de tres años a partir de las operaciones que se realicen desde dicha aprobación (artículo 16.6 LIS)<sup>12</sup>.

Sin embargo, esta regla general quiebra *cuando la operación vinculada corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas*, donde serán éstas las que deberán aplicar el valor de mercado cuando se produzca un aumento de sus ingresos, realizándose también el ajuste, en sentido inverso, por la sociedad. Probablemente se trata de equiparar esta situación a la de las personas físicas que realizan una actividad económica y que deben valorar las entregas de bienes y prestaciones de servicios al precio de mercado (artículo 26.4 Ley). En este supuesto de vinculación cambian los requisitos y la persona que ha de realizar la valoración, respecto al caso anterior (véase cuadro inferior). Hasta el punto de que esta regla se aplicará pese a que la valoración convenida no produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, lo que sucedería si la tributación de la persona física fuese inferior a la de la sociedad. Entiendo que ésta es la interpretación correcta, tanto desde un punto de vista gramatical como sistemático, pues así como el artículo 42 de la Ley, en su apartado uno, se remite, de forma genérica, a “las reglas de valoración de las operaciones vinculadas”, uno de cuyos requisitos es que se produzca una reducción o un diferimiento de la tributación, el apartado dos señala textualmente que si se produce el citado aumento de ingresos las personas físicas “deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades”, la remisión es exclusivamente para su valoración o cuantificación, que el artículo 16 fija en el valor de mercado.

Por *ejemplo*, un empresario con una base de 20.000 euros vende por 1.000 euros bienes a una sociedad en la que tiene una participación del 10 por 100. El valor de mercado de los bienes es de 5.000 euros. Por aplicación de la norma legal el empresario debería incrementar su base en 4.000 euros (diferencia con el valor de mercado) con un aumento de cuota de 1.132 euros. (el tipo marginal hasta 25.134,33 euros. es el 28,3 por 100). Por su parte, la sociedad disminuiría la base en 4.000 euros con una reducción en la cuota de 1.400

---

<sup>11</sup> En este sentido se pronuncia GARCÍA OVIES SARENDESES, I., en AA.VV., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 177.

<sup>12</sup> Pese a la actual remisión expresa a LIS art.16, subsiste la duda de si resultan aplicables a las personas físicas las reglas de la LIS art.16.4 y 5 y los acuerdos previos, ya que el RIS sólo se refiere a sujetos pasivos del IS o a personas o entidades no residentes en territorio español que proyectasen operar a través de establecimientos permanentes o de entidades con las que se hallaran vinculados. Cfr. *Memento Práctico Francis Lefebvre, Fiscal 2002*, Madrid.

euros (tipo de gravamen del 35 por 100). La aplicación de la Ley generará a la Administración una pérdida de 268 euros.

Debe observarse que este sistema siempre beneficia al contribuyente que ejerza una actividad económica pues, de no existir, se le aplicaría únicamente la regla imperativa de valoración del autoconsumo por el valor de mercado (art. 26.4 LIRPF), sin que se pudiera deducir correlativamente el gasto en el Impuesto sobre Sociedades ante la ausencia de justificación y contabilización<sup>13</sup>.

En cambio, si la valoración a mercado de la operación determina una minoración de los ingresos de la actividad se aplicará el régimen general, según el cual el ajuste (negativo en la persona física) sólo puede llevarse a cabo por la Administración con arreglo al artículo 16 LIS.

De forma esquemática la aplicación del valor de mercado en las operaciones vinculadas en el IRPF queda como sigue:

RENTAS	REQUISITOS	SUJETO QUE PRACTICA LA VALORACIÓN
Rendimientos del capital, rentas imputadas por sociedades transparentes y ganancias y pérdidas patrimoniales	Reducción o diferimiento de la tributación global en España respecto a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado: perjuicio económico para la HP	La Administración
Rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas	Aumento de los ingresos por aplicación del valor de mercado: no es necesario un perjuicio económico para la HP	La persona física contribuyente
	Disminución de los ingresos por aplicación del valor de mercado: perjuicio económico para la HP	La Administración

Tras este análisis, según las categorías de renta y en función de la admisibilidad o no de prueba en contrario pueden distinguirse los siguientes supuestos:

<b>VALORACIÓN EN EL PRECIO DE MERCADO</b>		

<sup>13</sup> A este respecto, señala SIMÓN ACOSTA que el art. 42 LIRPF “encubre una autorización a la sociedad para computar simultáneamente el mayor gasto, que las normas de la LIS no le permitirían”. Ob. cit., pág. 115.

VALORACIÓN EN EL PRECIO DE MERCADO		
CATEGORÍAS DE RENTA	PRUEBA EN CONTRA	SUJETO QUE PRACTICA LA VALORACIÓN
Rendimientos del trabajo	Sí se admite	La Administración
Rendimientos del capital	Sí se admite	La Administración
Rendimiento de actividades económicas	No se admite	El contribuyente
Alteraciones patrimoniales onerosas (valor de transmisión)	No se admite	El contribuyente
Operaciones vinculadas a) Regla general: rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, rentas imputadas por sociedades transparentes y ganancias y pérdidas patrimoniales b) Regla especial: rendimientos del trabajo y de actividades económicas si hay un aumento de los ingresos por aplicación del valor de mercado	No se admite	a) Regla general: la Administración  b) Regla especial: el contribuyente

En este cuadro se observa una similitud entre los rendimientos de actividades económicas, las alteraciones patrimoniales y las operaciones vinculadas, pues en ninguno de estos supuestos se admite la prueba en contrario, pero hay una diferencia en cuanto a la persona que debe realizar la valoración. En los dos primeros casos, será el propio contribuyente quien refleje el valor de mercado. En cambio, en las operaciones vinculadas que originen alteraciones patrimoniales será la propia Administración la que podrá valorarlas en el valor de mercado. De este modo, para determinar las ganancias y pérdidas patrimoniales se establece, con carácter general, una regla imperativa de valoración *por el contribuyente*, y, de modo especial para las operaciones vinculadas, otra regla valorativa que tampoco admite prueba en contrario pero que será aplicada, *potestativamente, por la Administración*. Por el principio de especialidad, tratándose de operaciones entre sujetos vinculados se aplican las reglas del artículo 16 LIS, pero *ello supone hacer de peor condición a los contribuyentes que no tengan ninguna vinculación con la sociedad en las ganancias o pérdidas que se les produzcan*. Esta circunstancia debería modificarse aplicando la regla general en todos los supuestos.

A todo ello hay que añadir la dificultad que supone fijar un valor de mercado, como ya se ha señalado, sobre todo cuando se trata de sujetos vinculados.

Si se aplica este precepto se girarán intereses de demora sobre el aumento de cuota, sin sanciones, por el carácter potestativo del ajuste. Además, como ha denotado la doctrina, no existe conducta antijurídica “puesto que la asunción en la operación de un valor distinto

al de mercado, no implica ni la existencia de anomalía alguna en la contabilidad ni la ocultación de dato alguno a la Administración”<sup>14</sup>. Sin embargo, al amparo del régimen de operaciones vinculadas de la Ley 18/1991, en el que la valoración a precios de mercado debía realizarse por los propios contribuyentes, la Sentencia del TSJ de Asturias de 21 de diciembre de 2000 (*JT* 2000, 1728) consideró correcta una sanción del 50 por 100 por no declarar los intereses presuntos percibidos por un préstamo de socio a sociedad (F.J. 3º).

## 5. Conclusiones

La Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una serie de presunciones y reglas de valoración con fines antielusivos.

La presunción de retribución de las rentas del trabajo y del capital pueden desvirtuarse mediante la prueba indirecta del contrato –documento público o privado– acompañada de otras que acrediten la gratuidad de la prestación (facturas, autoliquidación del impuesto correspondiente, Actas de la Junta General y contabilidad). Si no se prueba la ausencia de retribución, la presunción debe alcanzar también al receptor del trabajo o del bien, mediante un ajuste bilateral.

La prestación del trabajo personal por el cónyuge o hijos menores de edad a la actividad económica del contribuyente, plantea el problema de su no deducibilidad cuando aquéllos estén dados de alta en el Régimen de Autónomos de la Seguridad Social, alejándose de la realidad social actual y del principio de capacidad económica, gravando una renta de la que no se puede disponer.

Las ganancias patrimoniales no justificadas deberían integrarse en la base del impuesto en función de la categoría de renta de la que procedan, admitiéndose cualquier medio de prueba para desvirtuar la presunción de obtención de renta no declarada, que es en lo que consiste propiamente esta figura.

El régimen general de operaciones vinculadas entre personas físicas y sociedades quiebra cuando la operación vinculada corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas. En tal caso, siempre que se produzca un aumento de sus ingresos, no será la Administración sino el contribuyente quien deberá aplicar el valor de mercado, y con independencia de que se produzca o no un perjuicio económico para la Hacienda Pública. El ajuste será bilateral, lo que beneficia a las actividades económicas, pues las personas físicas deben declararlas siempre por su valor de mercado y la sociedad perceptora del bien o del servicio podrá deducirse el gasto por disposición legal.

En las ganancias patrimoniales en que sea de aplicación el régimen de operaciones vinculadas no será el contribuyente quien compute el valor de transmisión por el precio de mercado, según la regla general prevista en la Ley para este componente de la renta, sino la propia Administración –potestativamente– por el procedimiento previsto para los supuestos de vinculación. Esta circunstancia debería modificarse aplicando la regla general en todos los supuestos.

---

<sup>14</sup> MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La tributación de las operaciones vinculadas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 149. Añade, con buen criterio, que debería haberse incluido en la Ley una referencia a la antijuridicidad de estas operaciones para evitar la aplicación indebida por la AEAT del régimen de infracciones y sanciones (págs. 152 y 153).

Tanto en las presunciones de retribución por rentas del trabajo y del capital como en las operaciones vinculadas no procederá la imposición de sanciones cuando se determine una tributación superior a la realizada.