

Las operaciones vinculadas en la Ley del IRPF

IGNACIO CRUZ PADIAL*

En este análisis que efectuamos de la redacción actual del artículo 42.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que le fue otorgada por la Ley 46/2002, queremos poner de manifiesto como, de la misma, se desprenden una serie de cuestiones que necesitan mayor precisión para que pueda efectuarse su interpretación correcta. Asimismo, y una vez hechas ciertas matizaciones, hemos querido poner de manifiesto como este artículo constituye una tributación muy ventajosa para las sociedades de profesionales, en relación con otro tipo de sociedades de personas y contribuyentes individuales. Es más, queremos reflejar como la actual redacción, incluso, podría ser contraria a principios básicos del ordenamiento tributario como: igualdad y capacidad económica.

Palabras clave: tributación, sociedades, legislación, operaciones vinculadas, IRPF.

Clasificación JEL: H24.

1. Introducción

Las modificaciones que se establecen en las Leyes reguladoras de los impuestos tienen como objetivo primordial, entre otros, alcanzar una mayor eficiencia en su aplicación, y siempre dentro del respeto que se debe a los principios que inspiran el Sistema Tributario en su conjunto.

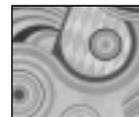
Como es conocido, todos los años, a través de las Leyes de Presupuestos o Acompañamiento, se formulan modificaciones en los tributos, unas veces por la necesidad de su actualización, y otras quizás por un exceso que no siempre responde a la realidad social en la que se justifican. Pues bien, además, para el año 2003 se han modificado de forma expresa, entre otros impuestos (Sociedades, IVA, No Residentes) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En efecto, el artículo 42 de la Ley del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas, en su apartado 2 ha sido modificado, con efectos 1 de enero de 2003, por

la Ley 46/2002, con lo que a partir de la fecha indicada se considera que la contraprestación efectivamente satisfecha a una persona física coincide con el valor normal de mercado, cuando se trate de operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo por el contribuyente a una sociedad, siempre que concurren los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales.
- La sociedad debe prestar dichos servicios mediante una adecuada estructura económica, es decir, debe contar con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad.

Pues bien, queremos llamar la atención sobre esta modificación realizada, por entender que la misma, al margen de las precisiones y puntualizaciones que de ella se desprenden y que ahora analizaremos, puede constituir una ventajosa tributación a la carta para los despachos profesionales.

Tras esta reflexión inicial, justificaremos el porqué de la misma, y vamos a hacerlo, en pri-



TRIBUNA
DE OPINION

* Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga.

mer lugar, precisando los aspectos que entendemos surgen de los dos requisitos que la norma establece, para después concretar como de ellos se desprende y resulta evidente que permitir eludir la norma general de valoración de las operaciones vinculadas constituye una ventaja añadida para las actividades profesionales en relación, por ejemplo, con las ejercidas por sociedades empresariales a quienes no es de aplicación este artículo.

2. Requisitos de la norma

1. No existe constancia definida del momento en el que debe valorarse el volumen de ingresos profesionales de la entidad con la que se está realizando la operación vinculada, lo que puede originar dos opciones: una, sería que se hiciera en cada operación, de tal forma que cuando se preste el servicio el volumen de ingresos de la entidad procedentes del ejercicio de actividades económicas debe superar el 50 por 100 del total, lo que implicaría acreditar en el momento de la operación el porcentaje requerido, lo cual introduce una alta dosis de complejidad; otra, considerar que es al final de período impositivo de la entidad cuando se verifica dicho requisito, lo que hace que sea más factible su comprobación.

Debido a la finalidad que se otorga a la norma, nos parece lógico valorar dicho requisito al final del período impositivo de la entidad, si bien, hay que considerar que esta solución puede ocasionar el planificar los ingresos al final del ejercicio con el objeto de eludir la norma general de operaciones vinculadas y aplicar la establecida en el artículo 42.2.

2. Exigir medios personales y materiales quiere decir que, para la aplicación de esta regla especial de operaciones vinculadas, es preciso que la entidad aporte algo de valor añadido. En este sentido, podría entenderse que la empresa debe manifestar capacidad para prestar por sus propios medios, sin tener en consideración a la persona física vinculada, los servicios profesionales que factura, o lo que es igual, que tenga personal empleado con facultad para prestar los servicios sin la necesidad de la intervención de terceros ajenos a la entidad.

Este requisito puede implicar el tener que efectuar ciertas precisiones a tenor del tipo de actividad que estemos considerando, de esta forma, para el caso de que sea una empresa dedicada a la intermediación en el arrendamiento o compraventa de bienes inmuebles, en principio, como medios mínimos podemos entender el referente que se indica en la propia Ley del IRPF, artículo 25.2: desarrollo de la actividad, al menos, en un local destinado a la gestión de la misma; y que para la ordenación de la actividad se utilice, asimismo, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

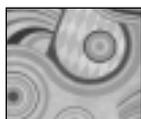
Si consideramos que estamos ante empresas dedicadas a la prestación de servicios profesionales, parece congruente estimar que, a efectos del requisito de contar con medios materiales y humanos, sería preciso que tuviera en nómina a otras personas distintas, de quién realiza la operación vinculada, y que estas tengan suficiente capacidad para prestar los correspondientes servicios profesionales, como es en el caso de médicos, abogados, auditores, etcétera.

3. Aspectos a considerar

De las consideraciones expuestas, en el epígrafe anterior, se desprenden algunas cuestiones de difícil precisión, entre las que podemos destacar:

a) Esta regla especial es de aplicación sólo a las contraprestaciones efectivamente satisfechas, por lo que si no existe ésta, se aplica la norma general, lo que supone el ajuste a valor normal de mercado, por lo que, en definitiva, siempre existe prevalencia de dicho valor, bien por el régimen general o por el especial.

De todas formas, cuando no existe contraprestación satisfecha, para evitar la regla general de operaciones vinculadas bastaría poner una contraprestación mínima para utilizar la norma especial del artículo 42. Asimismo, puede surgir el interrogante de si sería de aplicación esta regla a las rentas en especie, en este caso, somos de la opinión de que como la norma indica para contraprestaciones efectivamente satisfechas, y este no es el caso que ocurre con las retribuciones en especie, consideramos que no procede su aplicación a esta modalidad de rentas. Además, estas rentas tienen



TRIBUNA
DE OPINION

sus propias reglas de valoración, lo que reafirma la opinión vertida, ya que en caso contrario, sería admitir que para estos contribuyentes, con efectos 1 de enero de 2003, las reglas de valoración de las retribuciones en especie dejarían de tener vigencia, lo que resulta absurdo e incongruente y no puede ser pretendido por la norma.

b) Sólo resulta de aplicación a las contraprestaciones que derivan del ejercicio de una actividad profesional o prestación de trabajo personal a la entidad, por lo que no resulta efectiva en el caso de operaciones realizadas, por ejemplo, con el administrador de la sociedad, puesto que aunque esta última renta se califica como rendimiento del trabajo, no es actividad profesional ni prestación de trabajo personal, sino una relación mercantil que une al administrador con la sociedad. Ahora bien, más discutible sería la cuestión cuando el administrador es a su vez socio profesional en la actividad, lo que podría acarrear serios problemas de delimitación entre ambas facetas, salvo que toda su remuneración la canalice vía actividad profesional, lo que a tenor de la norma, y al objeto de evitar controversias en su aplicación, sería lo congruente que hiciera

c) También puede plantearse que ocurre en el caso de que la contraprestación satisfecha exceda el valor normal del mercado, ya que puede forzarse esta situación cuando existieran rentas negativas al objeto de poderlas compensar con las positivas de trabajo o actividad, en este caso, nos resulta de difícil encaje la aplicación de esta regla especial, sin embargo, con la presunción que establece la norma, no se evita.

No obstante, hay que poner de manifiesto que, como es el caso, cuando la operación vinculada deriva de una relación sociedad-socio, hemos de considerar que se califica como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios a las contraprestaciones o utilidades que se perciben de una entidad y que no sean dividendos o alguno del resto de supuestos previstos en el artículo 23.1 de la LIRPF. Esto implica que cuando el socio preste un servicio a la entidad, y el precio de este sea superior al de mercado, el exceso se califica como rendimiento del capital mobiliario y no es fiscalmente deducible para la entidad, lo que entendemos sería la

única forma de contrarrestar el efecto de la contraprestación satisfecha por encima del valor de mercado.

d) Asimismo, esta regla, a tenor de su redacción literal, puede suscitar dudas para su utilización en el caso de que el contribuyente aplique el criterio de imputación temporal del devengo (artículo 14 LIRPF) en lugar del de cobros y pagos. En este caso, la Ley obliga a declarar los rendimientos íntegros devengados, no los percibidos, en el artículo 42.2 se indica «contraprestación efectivamente satisfecha» por lo que en estos supuestos, también puede resultar dudosa la aplicación de la norma.

4. Ejemplos

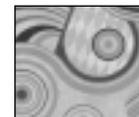
Expuestas las cuestiones que entendemos suscitaran controversia en la efectiva aplicación de la norma, pasamos a ilustrar con algún ejemplo la realidad de las afirmaciones que hemos realizado:

1. Sociedad de profesionales que verifica los requisitos del artículo 42.2 de la Ley del IRPF, establece que los servicios que le presta un socio los retribuye con 1.000. El mismo servicio se factura a terceros por 5.000.

El socio declarará 1.000 como renta de trabajo o actividad profesional. Asimismo, si las acciones que tiene de la sociedad son de naturaleza ganancial, los dividendos distribuidos que le correspondan como socio se imputarían a los dos cónyuges, con lo cual:

- El cónyuge que ejerce la actividad o trabaja para la sociedad profesional consigue distribuir sus rentas entre él y su cónyuge que las recibe vía dividendos.
- Se está ahorrando la diferencia ente los tipos marginales, el suyo y el de su cónyuge por las rentas que le transfiere la sociedad vía reparto de dividendos.
- Asimismo, esa diferencia de tipos marginales será aun mayor cuantos más sean en el reparto del beneficio, vía dividendos.

2. Supongamos que un socio de sociedad de profesionales, que cumple los requisitos exigidos en la norma, artículo 42.2, elabora un informe para la sociedad, en cuya realización ha requerido el asesoramiento de un tercero.



T R I B U N A
D E O P I N I O N

Pues bien, en este caso supongamos que el socio recibe de la sociedad una contraprestación de 1.000 (valor de mercado), pero ha satisfecho al tercero que le ha asesorado 2.000.

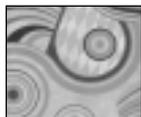
Nos encontramos que el socio cuando declara su rendimiento, tendrá 1.000 como ingresos y 2.000 como gastos, con lo que arroja un rendimiento negativo.

Además suponiendo que la sociedad haya facturado el servicio por 5.000, tendríamos:

- Ingresos 5.000, como gastos las 1.000 retribuidas al socio, lo que arroja una base imponible de 4.000. Suponiendo un tipo de gravamen del 30 por 100 (Pymes), el dividendo a repartir a los socios sería 2.800; si los socios son el cónyuge y sus dos hijos, cada uno se reparte 700.

- Además el socio tiene unas rentas negativas de 1.000, con lo cual no tributa por las 700 que recibe.

- Consecuencia de todo ello, las rentas que ha generado el socio que presta el servicio a la sociedad, no sólo tributan en quién las genera, en este caso tampoco sería el caso, sino que lo hacen en sede de terceras personas que no han generado ninguna renta y, además, a medida que su número sea mayor, el grado en el que se desvirtúa la tributación correspondiente por estas rentas, consecuencia de la aplicación de este régimen especial, será también mayor.



TRIBUNA
DE OPINION

5. Especificaciones finales

Una vez que hemos ejemplificado el efecto real que producirá esta norma, vamos a efectuar algunas precisiones finales que nos permitan ratificar la opinión (tributación a la carta para sociedades profesionales), que nos suscita su aplicación.

Esta norma, aparentemente tiene como finalidad introducir una regla especial de presunción *iuris et de iure* singular, porque es a favor de los contribuyentes, para valorar las operaciones vinculadas realizadas entre una sociedad de profesionales y las personas físicas con ella vinculadas que les prestan servicios profesionales o mediante una relación laboral, de tal forma, que siempre se considere como valor normal de mercado el satisfecho por la sociedad y no sea posible corregir

abusos en las valoraciones que las partes puedan otorgar por su propia conveniencia.

Se justifica esta norma de presunción en una pretendida doble imposición que sufren los socios de este tipo de entidades, por la supresión del régimen de transparencia fiscal de profesionales. Sin embargo, por esta causa, es precisamente ahora cuando sería más necesaria una norma de corrección valorativa de los posibles artificios de valoración que las partes vinculadas puedan realizar en un contexto en el que no existe régimen de transparencia fiscal, puesto que con la desaparición de este régimen especial resultará más factible el traslado de beneficios del IRPF al Impuesto sobre Sociedades.

Con la aplicación de esta norma se legaliza que, para el caso exclusivo de sociedades profesionales, se puedan repartir las rentas obtenidas por una persona, la que presta realmente los servicios que la sociedad factura, con terceros, que en buena lógica serán familiares o personas vinculadas, siendo, de esta forma, la sociedad la que transfiere a terceros el beneficio o renta obtenido por la persona física.

Ante esta situación, cabe plantearse por qué no se ha extendido su ámbito de aplicación a todo tipo de operaciones vinculadas, como es el caso de las actividades empresariales ejercidas por sociedades de empresarios, y por qué, en este caso, deben valorarse a valores de mercado las ventas que les hagan sus socios, sin admitir la presunción establecida para las sociedades de profesionales. Entendemos que, en esta situación, la norma resulta claramente discriminatoria para los empresarios respecto de los profesionales.

Pues bien, por las consideraciones descritas, somos de la opinión de que podría sustentarse que esta norma resulta contraria a principios básicos de nuestro ordenamiento tributario como son: igualdad y capacidad contributiva. En nuestra imposición sobre la renta, en los casos que estas provengan del trabajo y de la actividad económica, las rentas deben ser imputadas a quién realiza la actividad, lo que es evidente no está ocurriendo con la norma comentada.

De igual modo, y en relación con el principio de capacidad contributiva y la regla de operacio-

nes vinculadas, nuestro Tribunal Constitucional, sentencia 146/1994, de 12 de mayo, legitima el establecimiento de reglas especiales de valoración para evitar que «los sujetos pasivos puedan conseguir disminuciones sustanciales de la deuda tributaria a satisfacer mediante la interposición de contratos ficticios o aparentes, carentes de contenido real, o estipulando unas retribuciones elevadas que no guarden proporción con las prestaciones realizadas», y considerando para ello como criterio adecuado el valor de mercado, señalando al respecto que éste «posibilita, en la generalidad de los casos, la deducción de las contraprestaciones estipuladas y satisfechas que sean proporcionadas al valor de las prestaciones efectuadas, quedando, en consecuencia excluidas aquellas contraprestaciones que, por su divergencia respecto de los valores normales de mercado, no guarden relación de proporción con el valor de la prestación llevada a cabo y respondan única y primordialmente a consideraciones de carácter tributario»,

concluyendo que el valor de mercado «constituye un límite objetivo y razonable, coherente con los criterios de valoración utilizados en el ordenamiento tributario, que permite satisfacer tanto los intereses de la Hacienda Pública como los de los particulares afectados».

Todo lo cual nos hace afirmar que la norma no sólo resulta discriminatoria entre actividades profesionales y empresariales, sino que, además, de una forma clara y flagrante es contraria a los principios de igualdad y capacidad económica. Por ello, consideramos que debe ser modificada antes que su aplicación genere situaciones que atentan contra la propia legitimidad que debe imperar dentro del Sistema Tributario, por constituir una flagrante discriminación en el ejercicio de actividades económicas realizadas por profesionales y empresarios, así como frente al mero contribuyente que tiene rentas de trabajo, capital y actividad económica y no las canaliza a través de una sociedad.



TRIBUNA
DE OPINION

AVISO PUBLICO

SUB. GRAL. COMERCIO EXTERIOR DE PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS

SOLICITUD DE DEVOLUCION DE FIANZAS

PLAZOS PARA PRESENTACION DE PRUEBAS

Aplicación a los Certificados concedidos desde el día 1 de octubre de 2000,
salvo que exista reglamento específico que lo modifique

Plátanos	TREINTA DIAS siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.º 896/01
Productos Agrícolas Transformados (PAT)	NUEVE MESES siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.º 1520/00
Productos agrícolas: Materias grasas, plantas vivas, productos floricultura, leche y productos lácteos, carne vacuno, semillas, frutas y hortalizas, carne porcino, huevos, carne de ave, arroz, azúcar, sector vitivinícola, cereales, etc.	DOS MESES siguientes a la expiración del período de validez del Certificado.	Rgto. CE n.º 1291/00

— En todos los productos el *PLAZO MAXIMO* para solicitar la resolución de los expedientes es de *VEINTICUATRO MESES* desde el día siguiente a la expiración del Certificado. Transcurrido este plazo no se efectuará la devolución del importe de la Fianza, aun en el caso de que se presente la correspondiente prueba de realización de las operaciones.

MINISTERIO DE ECONOMIA

Secretaría General de Comercio Exterior

SUB. GRAL. COMEX. PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS. SERVICIO DE FIANZAS

Solicitudes de devolución de fianzas constituidas (Importación y Exportación)

La Orden de 26 de febrero de 1986 («BOE, 7 de marzo»), modificada por la Orden de 27 de julio de 1995, establece que la devolución de las fianzas se realizará por la Secretaría General de Comercio Exterior a solicitud del interesado.

Las solicitudes de devolución de las fianzas constituidas ante los Servicios Centrales, deberán dirigirse a la Secretaría General de Comercio Exterior (Servicio de Fianzas, Paseo de la Castellana, 162, planta cuarta, 28071 Madrid).

Las solicitudes de devolución de las fianzas, constituidas ante las Direcciones Regionales y Territoriales de Comercio y CATICES, deberán presentarse en la misma Dirección o CATICE que concedió los correspondientes certificados.

El no solicitar, los interesados, la resolución de los expedientes de devolución de las fianzas con la aportación de las pruebas, en los plazos establecidos en la legislación nacional y comunitaria en vigor, para los diversos productos agrícolas, dará lugar al oportuno Acuerdo Declarativo de Incumplimiento.

Con el fin de agilizar la resolución de los expedientes de devolución de las fianzas constituidas a disposición de la Secretaría General de Comercio Exterior, es recomendable se adjunte a las solicitudes la fotocopia del correspondiente «Resguardo de depósito o Garantía en Efectivo», o «Resguardo de Garantía Otorgada mediante Aval o Seguro de Caución».

SERVICIO DE FIANZAS

Acuerdo declarativo de incumplimiento (Fianza constituida en las operaciones de Importación y Exportación)

Ingreso de las liquidaciones

Las cantidades a ingresar en el Tesoro Público-Recursos Eventuales, como consecuencia de los expedientes de Acuerdo Declarativo de Incumplimiento de *Resguardos de Garantías Otorgadas por Terceros*, pueden hacerse efectivas por la EMPRESA TITULAR DE LOS CERTIFICADOS.

— En MADRID:
MINISTERIO DE ECONOMIA
DIREC. GRAL. DEL TESORO Y POLITICA FINANCIERA
Paseo del Prado, 4
28071 MADRID

— En PROVINCIAS:
INTERVENCION DE HACIENDA de la localidad en que resida la Entidad Delegada que constituyó la *Garantía Otorgada por Terceros (Aval o Certificado de Seguro de Caución)*.

Realizado el ingreso y expedida la CARTA DE PAGO, esta CARTA DE PAGO *original* deberá remitirse a:

MINISTERIO DE ECONOMIA
SERVICIO DE FIANZAS
P.º Castellana, 162, Pl. 4.ª
28071 MADRID

MINISTERIO DE ECONOMIA

Secretaría General de Comercio Exterior

SUB. GRAL. COMERCIO EXTERIOR DE PRODUCTOS AGROALIMENTARIOS

SERVICIO DE FIANZAS

Paseo de la Castellana, 162, cuarta planta, 28071 Madrid

Teléfonos: (91) 349 38 67 y 349 39 13