

CAPÍTULO SEXTO

PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN ESPAÑA	413
I. Introducción	413
II. Presunción de onerosidad	415
1. Fundamento legal	415
2. Naturaleza	416
3. Fundamento lógico	416
4. Análisis	416
III. Operaciones vinculadas	420
1. Fundamento legal	420
2. Naturaleza	422
3. Fundamento lógico	422
4. Análisis	422
IV. Presunción de ejercicio de la actividad	425
1. Fundamento legal	425
2. Naturaleza	425
3. Análisis	426
V. Presunción de residencia	428
1. Fundamento legal	428
2. Naturaleza	429
3. Análisis	429
VI. Ficción en la atribución de rentas	431
1. Fundamento legal	431
2. Naturaleza	431
3. Análisis	432

VII. Ficción de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados	433
1. Fundamento legal	433
2. Análisis	434
VIII. Rendimientos inmobiliarios en caso de parentesco	436
1. Fundamento legal	436
2. Naturaleza	436
3. Análisis	437
IX. Inexistencia de afectación	438
1. Fundamento legal	439
2. Fundamento lógico	439
3. Naturaleza	439
4. Análisis	439
X. Ingresos computables en las actividades económicas	441
1. Fundamento legal	441
2. Naturaleza	441
3. Análisis	442
XI. Valor de transmisión de los incrementos y disminuciones patrimoniales	444
1. Fundamento legal	444
2. Naturaleza	444
3. Fundamento lógico	444
4. Análisis	444
XII. Valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación	447
1. Fundamento legal	447
2. Naturaleza	447
3. Fundamento lógico	448
4. Análisis	448
XIII. Incrementos de ganancias no justificados	450
1. Fundamento legal	450
2. Naturaleza	451
3. Análisis	451
XIV. Conclusiones	454

CAPÍTULO SEXTO

PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS RESIDENTES EN ESPAÑA

I. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre la renta es medular en el sistema impositivo español. La problemática que este tributo presenta para los contribuyentes en su aplicación está dada precisamente por el amplio abanico de presunciones, y sobre todo ficciones, que condicionan la actuación de los sujetos pasivos.

A menudo se les prohíbe proceder en la liquidación de su impuesto con base en la medida de la capacidad económica, o en otras ocasiones se les obliga a probar situaciones para poder acceder a efectos que en principio serían los naturales.

En su combate contra el fraude, el legislador, adoptando una actitud cómoda, prefiere prescindir de la realidad y sustituirla por datos que él mismo crea.

El presente capítulo tiene por objeto profundizar en el análisis de las diversas formas en que se manifiestan las presunciones y las ficciones jurídicas en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en España.

El orden de este estudio se apega al establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 28 de noviembre de 2006.

A pesar de que la doctrina española es abundante, en comparación con la nacional, en el tema de las presunciones y figuras afines fue necesario actualizarla y adaptarla en virtud de que el texto legal es relativamente reciente.

Este capítulo comienza con la presentación de la presunción de onerosidad, por tratarse de una presunción típica en la cual se distinguen sus

tres elementos: hecho base, hecho presunto y nexo lógico; es una figura que despliega sus efectos en el ámbito de la prueba y sirve precisamente para facilitar la prueba en torno a la obtención de rentas por parte del sujeto pasivo, presunción que surte sus efectos en la esfera del hecho imponible.

Las ficciones jurídicas son copiosas en el campo del impuesto sobre la renta de las personas físicas; destaca de entre ellas la referida a las operaciones vinculadas, que aun cuando fue creada para las sociedades mediante el texto refundido de la ley, lleva su aplicación a las personas físicas involucradas en este tipo de operaciones.

Esta especie de ficción es delimitadora del hecho imponible, además de generar consecuencias en la liquidación del tributo.

La presunción de ejercicio de las actividades económicas, inserta formalmente en una sección dedicada a regular la base imponible, en realidad genera efectos en la configuración del hecho imponible.

La presunción de residencia reviste capital importancia, pues sirve para definir la sujeción del sujeto a la tributación personal en materia de renta, además de que es la única presunción que atañe al elemento subjetivo.

Esta presunción se ubica en el artículo 9o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), bajo la hipótesis de que se presume residente español al sujeto cuyo cónyuge (no separado legalmente) e hijos dependientes de dicho sujeto habiten en territorio español.

El punto crucial de la imposición a la renta en todos los sistemas tributarios del mundo es la medición de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir, el diseño de los parámetros que se deben implementar y su puesta en marcha.

Sobresale en este contexto la creación de múltiples reglas de valoración. Es aquí donde del análisis de la legislación respectiva se puede apreciar la presencia de un legislador muy temeroso de la defraudación, cuyo miedo hace relucir su incapacidad, pierde el buen juicio y establece por todas partes ficciones que generalmente se dedican a inventar una capacidad contributiva donde bien puede no haberla; ficciones que a menudo discrepan de los principios constitucionales aplicables a la materia fiscal.

Los reclamos y críticas de la doctrina son harto frecuentes sobre este punto; no obstante, el legislador se ha hecho de oídos sordos al respecto

y ha insistido en convertir a la ficción en la figura favorita para incidir en la base imponible del impuesto sobre la renta a las personas físicas. Así, por ejemplo, se pueden encontrar las ficciones de atribución de rentas; de obtención de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados; sobre el tratamiento del arrendamiento entre parientes; en la inexistencia de afectación de ingresos computables en las actividades económicas; de valor de transmisión de incrementos patrimoniales; de valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación y, finalmente, la presunción sobre los incrementos no justificados de ganancias patrimoniales.

II. PRESUNCIÓN DE ONEROSIDAD

Mediante el impuesto sobre la renta de las personas físicas se propone gravar y medir la magnitud de la renta, considerando el flujo de ingresos de un periodo. Los elementos de la renta son algunas veces activos o derechos de valoración obvia por su nominal monetario: sueldo devengado, dividendos, etcétera. Pero en otras ocasiones son beneficio contable, remuneración en especie o variaciones patrimoniales.⁷⁴³

Eventualmente se gravan aquellas rentas calificadas de presuntas, como es el caso de aquellas rentas derivadas de la prestación de bienes, derechos o servicios susceptibles de producir beneficios del trabajo o del capital.⁷⁴⁴

1. *Fundamento legal*

El artículo 6.5 de la LIRPF señala: “Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”.

Por su parte, el artículo 40.1 de la LIRPF menciona: “La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 se efectuará por el valor normal en el mercado”.

⁷⁴³ Valero Jarabo, Joaquín, “Aplicación de presunciones de retribución y valoraciones legales en los impuestos sobre la renta de personas físicas y de sociedades”, *Crónica Tributaria*, Madrid, 48/1984, p. 162.

⁷⁴⁴ Ferreiro Lapatza, J. J. *et al.*, *Curso de derecho tributario*, *cit.*, nota 205, p. 54.

2. *Naturaleza*

Como se desprende del mismo texto legal, se trata de una presunción *iuris tantum*; el resultado que se produce es una inversión de la carga de la prueba para el particular que aspire a desvirtuar la presunción.⁷⁴⁵

3. *Fundamento lógico*

Las técnicas presuntivas en el ámbito tributario tienen como objetivo constituirse en un elemento para facilitar la prueba de los hechos.⁷⁴⁶

Generalmente, quien realiza un trabajo o cede cualquier derecho lo hace para obtener un beneficio; luego entonces, sería muy fácil que bajo el velo de la gratuidad se estuviesen ocultando rendimientos mediante el simple acuerdo entre los contribuyentes, por lo que el gravamen de tales rendimientos exigiría a la administración la prueba de la existencia de las retribuciones; de este modo, dada la dificultad de tal tarea para la administración, por la extensión de los supuestos, así como la racionalidad de entender que en la mayoría de los supuestos esta retribución seguiría a la prestación, el legislador recurre a la institución jurídica de la presunción, la cual se establece como cautela para evitar actuaciones fraudulentas, además de facilitar a la administración la prueba de la existencia de ciertos rendimientos del contribuyente.⁷⁴⁷

4. *Análisis*

En primer lugar, habrá de demostrarse la existencia de la prestación (hecho base), y es a partir de ese momento cuando puede aplicarse la presunción de onerosidad (hecho presunto).⁷⁴⁸

⁷⁴⁵ Gabinete de Estudios de ESIC, *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, ESIC, Colección de Estudios, núm. 18, p. 30.

⁷⁴⁶ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, Madrid, McGraw-Hill, 1996, p. XXVIII.

⁷⁴⁷ Sánchez Pino, Antonio, *Presunciones y ficciones en el IRPF*, *cit.*, nota 346, p. 140.

⁷⁴⁸ Balaña Crespo, José María, "Una presunción en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sociedades", *Crónica Tributaria*, Madrid, 40/1982, p. 41. En el mismo sentido, Abella Poblet, E., *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Publicaciones Abella, 1980, p. 58.

Para desvirtuarla será necesario probar la inexistencia de la contraprestación, lo cual plantea como grave inconveniente la dificultad de prueba que siempre acompaña a las demostraciones de carácter negativo.⁷⁴⁹

En tanto no se destruya la validez del hecho base no podrán diluirse los efectos presuntivos.⁷⁵⁰

Consecuentemente, la renta presunta se somete a gravamen como una renta efectiva cuya inexistencia no ha sido capaz de probar el contribuyente.⁷⁵¹

Por lo que concierne a las pruebas que puede aportar el particular afectado para tratar de desvirtuar los efectos de la presunción, es importante el papel que sobre el tema ha desempeñado la jurisprudencia. En la práctica, la administración sólo admitía como prueba la documental pública o privada con ciertos requerimientos; sin embargo, a partir del establecimiento de criterios jurisprudenciales sustentados en principios de justicia y de libre apreciación de las pruebas, se han ampliado los instrumentos probatorios; fundamentalmente ha sido aceptada la contabilidad del sujeto prestatario.⁷⁵²

De igual forma, prohibiciones o limitaciones de retribución por disposición legal, servicios familiares en el ambiente del hogar, ciertas prestaciones consuetudinarias en ambiente agrario y notorios servicios caritativos pueden ser ejemplos de justificación suficiente, en virtud de que la demostración de la no retribución se vuelve casi imposible.⁷⁵³

En un sentido de justicia, lo que pretende el espíritu de la norma es apreciar capacidad tributaria donde, por la naturaleza de los hechos, pudo entenderse normalmente producida, no donde no la hay.

La presunción se aplica sólo a las prestaciones de trabajo puro y a las cesiones de bienes o derechos, de manera que ni las prestaciones de ser-

⁷⁴⁹ González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, "Presunciones y ficciones en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 61, 1992, p. 52.

⁷⁵⁰ Pont Mestres, Magin y Pont Clemente, Joan-Francesc, *Análisis y aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, cit., nota 559, p. 57.

⁷⁵¹ Pérez Royo, Fernando, *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992, p. 27. Cabe destacar que a criterio de este autor la redacción de la norma como presunción podría estar ocultando la imputación de una renta ficta más que presunta, a no ser por la admisión de la prueba en contra.

⁷⁵² Cfr. R. TEAC del 25 de noviembre de 1988.

⁷⁵³ Valero Jarabo, *op. cit.*, nota 743, p. 163.

vicios profesionales ni artísticos ni empresariales quedan incluidas en la norma.⁷⁵⁴

Tomando en cuenta la redacción del precepto, más que una presunción de onerosidad, lo que se está regulando es una presunción de retribución a precios de mercado.⁷⁵⁵

Finalmente, la valoración de las rentas estimadas se hará según el texto de la ley a valor de mercado, el cual equivaldrá a la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes.

Trasladando este criterio a las rentas presuntas aquí analizadas, el valor de mercado correspondería al precio que habría pagado el beneficiario para adquirir, consumir o utilizar el bien, derecho o servicio, en caso de obtenerlos de libre competencia.⁷⁵⁶ Esta regla de valoración a precio de mercado conlleva una serie de problemas en su aplicación práctica; el principal es la variabilidad de dicho valor según el lugar y el tiempo en que haya que considerarse, lo que dificultará la comprobación administrativa y provocará una gran inseguridad para los particulares a quienes se impute la renta.

También es posible que la administración se encuentre con una ausencia de mercado para ciertos bienes o servicios.⁷⁵⁷

Las valoraciones como acto de comprobación no pueden ser impugnadas en forma aislada por el contribuyente; habrá que esperar la liquidación emanada del acta de inspección para poder interponer un recurso.⁷⁵⁸

Los efectos que se producen una vez aplicada la presunción deberán ser bilaterales, esto es, si por una parte se le atribuyen ingresos a quien realiza la actividad, para el cesionario del trabajo o capital, puede a su vez considerar la realización de un gasto. Es decir, existe un efecto doble en la presunción de onerosidad de la ley, ya que determina un gasto a la vez que un ingreso.⁷⁵⁹

⁷⁵⁴ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 28.

⁷⁵⁵ Gota Lozada, A., *Tratado del impuesto sobre sociedades*, Madrid, Publicaciones del Banco Exterior de España, 1989, t. II, p. 149.

⁷⁵⁶ Vega Herrero, Manuela, “Los rendimientos del trabajo en especie”, *Estudios del IRPF*, *cit.*, nota 467, p. 315.

⁷⁵⁷ Vidal Martí, B., “Problemática fiscal de las retribuciones en especie en el ámbito de los rendimientos de trabajo”, *XXXVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 150.

⁷⁵⁸ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 29.

⁷⁵⁹ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 167.

Otro punto destacado por la doctrina y la jurisprudencia española relacionado con el tema de la presunción en análisis es el de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos presuntos, respecto del cual se concluye que si la administración aspira a demandar la retención, o aplicar una sanción por su ausencia, no podrá fundamentar su actuación en la presunción de retribución de las prestaciones de trabajo o capital, sino que habrá de probar el rendimiento real obtenido por el sujeto pasivo.⁷⁶⁰

Semejante criterio habrá de aplicarse si la administración pretende aplicar una sanción; es decir, en la fiscalización de la situación tributaria del contribuyente por parte de la inspección, imputándole una renta presunta no declarada, no cabrá apreciar infracción ni desde luego la posibilidad de imponer alguna sanción, lo cual iría en contra de los principios que rigen en el campo del derecho punitivo fiscal.⁷⁶¹

En atención al punto, y comparando los sistemas jurídicos español y mexicano, cabe acotar que el artículo 14 de la Constitución mexicana prescribe que: “En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata”. La jurisprudencia nacional, respetuosa de dicho principio, se ha pronunciado en el mismo sentido en varios de sus criterios, entre los que destaca:

VEHÍCULO DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLECE UN TIPO PENAL ESPECÍFICO VINCULADO CON SU INTERNACIÓN ILEGAL AL PAÍS. El artículo 14, párrafo tercero, de la Constitución general de la república, establece que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. En el caso concreto, si la actividad desplegada por el sujeto activo consistió en la internación de un vehículo de fuerza motriz, sin contar con ningún documento que acreditara su legal estancia o tenencia en el país y con relación a dicha conducta, el juez federal en el auto cabeza del proceso la clasificó en las hipótesis previstas por el artículo 102, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, es decir, en el tipo genérico que establece que comete el delito de contrabando quien intro-

⁷⁶⁰ R. TEAC del 21 de noviembre de 1989.

⁷⁶¹ Gota Lozada, *op. cit.*, nota 755, p. 186; Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, pp. 32 y 33; Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 179.

duzca al país o extraiga de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deben de cubrirse y sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito; tal actitud resulta a todas luces ilegal, pues existiendo un tipo específico de contrabando a la importación vinculado con la internación de vehículos al margen de la ley, previsto y sancionado por los artículos 103, fracción II y 105, fracción VI del Código Fiscal de la Federación, no existe razón alguna para asimilar la actividad del quejoso en el tipo de contrabando genérico reservado para la importación ilegal de mercancías en general, previsto y sancionado por los artículos 102, fracciones I y II, y 104 de la codificación que nos ocupa, pues aunque los vehículos, en sentido amplio, pudieran catalogarse como mercancías, lo cierto es que por disposición expresa del legislador, este tipo de bienes muebles tiene un tratamiento especial cuyas actividades vinculadas con su importación, tenencia y posesión al margen de la ley se encuentran previstas y sancionadas por tipos específicos.⁷⁶²

Retomando el caso español, se ha señalado anteriormente que sólo en el supuesto de que la administración demostrare que efectivamente hubo la obtención de ingresos gravables ocultos es que procedería la aplicación de sanciones.

III. OPERACIONES VINCULADAS

El texto normativo español establece un eje único para personas físicas y sociedades, toda vez que existe un reenvío en el contexto de la OCDE.

1. *Fundamento legal*

Al respecto, la LIRPF señala:

Artículo 45. Operaciones vinculadas

La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷⁶² *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, mayo de 2000, t. XI, tesis XIX.1o.18 P, p. 987.

Artículo 16.⁷⁶³ Reglas de valoración: operaciones vinculadas

1. La administración tributaria podrá valorar, dentro del periodo 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.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses por mora y el cómputo del plazo de prescripción, al periodo impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- 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 de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- e) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- f) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42

⁷⁶³ Ley 43/1995, del 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* del 28 de diciembre de 1995; Real Decreto Legislativo 4/2004, del 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, publicado en el *Boletín Oficial del Estado* del 11 de marzo de 2004 (corrección de errores en el *Boletín Oficial del Estado* del 25 de marzo de 2004).

del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo...

3. Para la determinación del valor normal de mercado la administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

- a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación...

2. *Naturaleza*

Es una ficción, ya que se trata de una disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se saben diferentes con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero.⁷⁶⁴ Es decir, atribuye determinados efectos ignorando la naturaleza real de los hechos contemplados.⁷⁶⁵

3. *Fundamento lógico*

Con el recurso a la valoración a precios de mercado se pretende cerrar el paso al fraude fiscal que pudiera cometerse con la fijación de precios anormales en las operaciones entre la sociedad y sus socios.⁷⁶⁶

El régimen de las operaciones vinculadas se impone, por tanto, para prevenir posibles maniobras tendentes a reducir la carga impositiva o el diferimiento de un tributo de quienes se encuentran unidos por determinados vínculos.⁷⁶⁷

4. *Análisis*

La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros, o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se reali-

⁷⁶⁴ Marín-Barnuevo Fabo, *op. cit.*, nota 746, pp. 195 y ss.

⁷⁶⁵ Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario, cit.*, nota 346, p. 20.

⁷⁶⁶ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 181.

⁷⁶⁷ R. TEAC del 7 de octubre de 1992.

zará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esto significa que sobre aquellas operaciones realizadas entre partes independientes desplegará sus efectos la presunción de retribución a precios de mercado, mientras que para las operaciones celebradas entre partes vinculadas se aplicarán imperativamente las reglas de valoración instituidas en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, se consideran vinculados una sociedad con sus socios, vinculación que está sujeta a porcentajes de participación.⁷⁶⁸

En segundo término se califican de vinculados una sociedad y sus administradores o consejeros; quedan fuera del ámbito de aplicación de la norma aquellos sujetos unidos a la sociedad por una relación laboral, como pudiera ser el caso del personal de dirección.

También se consideran vinculados una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores. La razón de ser de esta disposición se justifica en la medida en que el socio puede pretender, en lugar de percibir él mismo el beneficio patrimonial, desviarlo hacia algún familiar.

No obstante, ninguno de los ordenamientos precisa hasta qué grado se deben comprender los descendientes o ascendientes.⁷⁶⁹

Atendiendo al principio general del derecho de que donde la ley no distingue no se debe distinguir, Sánchez Pino propone interpretar la norma en el sentido de que se comprende a cualquier ascendiente o descendiente sin importar el grado.⁷⁷⁰

Aún así, el círculo de parentesco pudiera ser insuficiente, ya que, por ejemplo, no se consideran los cónyuges de los descendientes. Finalmente, también se consideran como sujetos vinculados una sociedad y los so-

⁷⁶⁸ La participación deberá ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado (artículo 16, LIS). Estos porcentajes legales han sido ampliamente criticados por la doctrina española en el sentido de que no garantizan la existencia del pretendido control. Véase Combarros Villanueva, V. E., *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, Madrid, Tecnos, 1988, pp. 116-119; Cencerrado Millán, E., *El tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española*, Madrid, Aranzadi, 2000, pp. 332-334.

⁷⁶⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 34.

⁷⁷⁰ *Ibidem*, p. 190.

cios o consejeros de otra sociedad que reúna las condiciones para formar parte del mismo grupo de sociedades.

El término operación es tan amplio que prácticamente engloba a todo tipo de actos y negocios susceptibles de generar beneficios económicos, tales como prestaciones de trabajo o de servicios, ventas de mercancías, arrendamientos, préstamos, etcétera.

Esta norma de valoración es una herramienta que aplicará la administración sólo cuando los precios fijados por las partes acarreen como consecuencia una reducción de tributos en la realización de la operación, o un incremento.

La unilateralidad o bilateralidad del ajuste con motivo de la aplicación de este precepto es, sin lugar a dudas, otro aspecto crucial.

Si el ajuste de precios es llevado a cabo por la administración, el ajuste primario será sólo unilateral.

Si las partes vinculadas efectúan los ajustes de precios en sus declaraciones, la bilateralidad resulta a primera vista obvia, así como legal. Sin embargo, la bilateralidad del ajuste no implica que ahí se acaben los ajustes derivados de la aplicación de la norma de valoración a precios de mercado. Aunque ésta ha sido la posición más común en la doctrina, existen argumentos de peso para proponer la aplicación de ajustes secundarios.

La falta de ajustes secundarios crearía escenarios en donde se violentarían los principios de equidad y de capacidad económica a los cuales está sujeta la tributación.⁷⁷¹

Sobre el ajuste bilateral, Agulló Agüero opina que al aplicar esta norma de valoración se alterará la base imponible de la sociedad que otorga o traslada beneficios y se corregirá la evasión fiscal, en vista de que ni la concesión de ventajas ni la distribución de beneficios son legalmente deducibles. Pero si simultáneamente se corrige la base imponible de la otra sociedad que participó, disminuyéndola en el importe de la ventaja concedida, se le está beneficiando, ya que se le permite deducir un gasto que realmente no tuvo y no se le incluye en la base imponible un beneficio que en la realidad sí obtuvo.⁷⁷²

⁷⁷¹ Este tema es ampliamente tratado en la memoria del 48 Congreso de la *International Fiscal Association*, celebrado en Toronto en 1994.

⁷⁷² Agulló Agüero, *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas. Estudio sobre el impuesto de sociedades*, Madrid, Comares, 1998, pp. 167 y ss.

A pesar de que en principio la razón de ser de la norma es evitar la defraudación, bastaría la aplicación de la norma de valoración para cubrir tal objetivo.

El legislador tributario pretende ir más allá cubriendo de manera anticipada este tipo de operaciones, y penalizando las posibles maniobras elusivas mediante precios de transferencia. Así, aquella parte de la relación que haya valorado sus ingresos por debajo o sus gastos por encima de los precios de mercado soportará el correspondiente ajuste de precios, aumentándosele su base imponible, y se verá sancionada por la omisión de ingresos correspondientes, en tanto que para la otra parte de la relación que hubiera valorado sus ingresos por encima o sus gastos por debajo de los valores de mercado no habrá ajuste alguno. Esta sanción, desde luego, irrumpe con principios constitucionales como el de capacidad económica y el de igualdad.

IV. PRESUNCIÓN DE EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD

Con el objeto de facilitar la identificación del sujeto que realiza actividades económicas y así determinar a quién deben atribuirse los rendimientos, el legislador ha establecido esta presunción atendiendo a tres criterios: habitualidad y realización personal y directa de dicha actividad.

1. *Fundamento legal*

El artículo 11.4 de la LIRPF señala:

Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

2. *Naturaleza*

Se trata de una presunción *iuris tantum*.

3. *Análisis*

La regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando un tributo personal.⁷⁷³

La intención de este precepto consiste en determinar a qué sujeto deben imputársele los rendimientos de las actividades económicas.

Sólo al que genere la ordenación de los medios de producción, ajeno a cualquier idea de gestión representativa, directa o indirecta, voluntaria, legal u orgánica, y asumiendo, por tanto, las consecuencias jurídicas de la actividad, se le atribuirán los rendimientos a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Además de la actuación por cuenta propia, el texto legal requiere que la ordenación de los medios de producción se realice en forma personal y directa. Esta exigencia no está prevista en el artículo 25 de la LIRPF en vigor, que al definir a las actividades económicas se refiere únicamente a la ordenación por cuenta propia. Ello da lugar a que sea más amplia la definición de las actividades económicas que los criterios para su individualización, lo que provocaría que los rendimientos de ciertas actividades, si bien deben considerarse como económicas, no pudieran ser atribuidas a ningún sujeto en particular. Así, por ejemplo, aquellas rentas de actividades económicas obtenidas a través de representantes no corresponderían a los representantes; al mismo tiempo, la exigencia de ordenación de forma personal y directa impediría su individualización en la persona de los representados.

La habitualidad de la actividad económica es también un requisito en la individualización de la atribución de rendimientos; cabe anotar que tampoco es una nota característica en la definición de actividades económicas, pues el legislador tributario pretende evitar con esta exigencia de habitualidad que mediante casuales actuaciones de ordenación se pueda lograr la distribución de rendimientos entre varios sujetos, cuando sólo uno de ellos realiza la ordenación de los medios de producción.

Para facilitar la identificación del sujeto a quien deben atribuirse las rentas, por cubrir los requisitos mencionados, el artículo 11.4 de la LIRPF

⁷⁷³ Exposición de motivos de la Ley 18/1991.

establece una presunción *iuris tantum* de que tales requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.⁷⁷⁴

Es a todas luces una presunción *iuris tantum* típica en la que, acorde con su redacción, pueden distinguirse fácilmente los tres elementos propios de toda presunción. El hecho base está conformado por la titularidad de las actividades económicas. Esta titularidad de la actividad no debe confundirse con la titularidad de los bienes afectos. El hecho presumido es el ejercicio de la actividad económica y, en fin, el vínculo lógico está dado por el razonamiento de que es muy probable que quien funja como titular de la actividad sea el que la ejerza.

El fundamento lógico que inspira a esta presunción no puede ser otro que tratar de evitar la investigación en cada caso concreto del sujeto que lleva a cabo la ordenación de los medios de producción.

El presupuesto de hecho en la presunción en análisis es la acreditación de la titularidad de la actividad económica.

Se considerará como titular de la actividad económica a quien aparezca como tal tanto en un registro fiscal como en cualquier otro de carácter público.

Al lado de los registros cabe la posibilidad de acreditar la titularidad de la actividad económica por otros medios, tales como la afiliación al régimen de seguridad social, o la inscripción en algún colegio o barra, para cuando la actividad económica consista en el desempeño de actividades profesionales.⁷⁷⁵

Al señalar textualmente la ley que “...se presumirá... que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas” significa que el titular de la actividad económica realiza de manera habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a aquélla.

El efecto inmediato es imputar los rendimientos de las actividades económicas al titular de dicha actividad, ya que presume que es precisamente él quien efectúa la actividad de manera habitual, personal y directa.

La presunción aquí expuesta puede ser invocada tanto por los contribuyentes como por la administración; no necesariamente debe pensarse en ponerse en operación por parte de la administración.

⁷⁷⁴ Sánchez Pino, A. J., “Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad”, *REDF*, núm. 79, pp. 487 y ss.

⁷⁷⁵ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 228.

La presunción, como quedó expuesto, se encuentra inmersa en el medio probatorio, y uno de sus objetivos primordiales es precisamente facilitar la aplicación del derecho material.

Cabe recordar también que aquel que se encuentre interesado en hacer valer una presunción tendrá a costas la obligación de demostrar el hecho base de la presunción.

La ley pone de manifiesto su calificación de *iuris tantum*, lo que determina la posibilidad de destrucción de la misma mediante prueba en contrario. Y esa prueba en contrario puede ser aportada por el contribuyente que, figurando como titular de las actividades, no lleve a cabo tal ordenación de los medios de producción con los requisitos mencionados, o no la lleve en exclusiva.⁷⁷⁶

Si fuera el caso, también la administración podría en un momento dado aportar las pruebas que considere idóneas para desacreditar la presunción, de tal modo que pueda imputar las rentas al verdadero organizador de los medios de producción, evitando la configuración de conductas defraudatorias por la vía de la atribución de los rendimientos a otro sujeto con menor carga de ingresos gravables.

Es admisible cualquier tipo de prueba, pero ha de tenerse en cuenta que debe orientarse a poner de manifiesto la no concurrencia de la ordenación de los medios de producción con los requisitos exigidos por el artículo 11.4 de la LIRPF. Esto es, lo que se debe evidenciar no es propiamente que no le corresponden los rendimientos a tal sujeto, sino que no es él quien efectúa dicha actividad.

V. PRESUNCIÓN DE RESIDENCIA

Siendo una conjetura racional que la vida del sujeto obligado se desarrolla en el ámbito donde reside su núcleo familiar, el legislador ha optado por establecer tal presunción.

1. *Fundamento legal*

El artículo 9.1 de la LIRPF establece que: “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territo-

⁷⁷⁶ Santidrián Alegre y Moreno Royes, *Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1992, p. 74.

rio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél”.

2. *Naturaleza*

Es una presunción *iuris tantum* típica, acorde con la redacción de la norma. Las presunciones son las consecuencias que la ley extrae de un hecho conocido para conocer otro hecho ignorado.⁷⁷⁷

3. *Análisis*

Los elementos propios de las presunciones son el hecho base, el hecho presunto y un nexo lógico entre ambos. Estos elementos se aprecian claramente en la disposición transcrita.

De modo que el hecho conocido es la residencia del cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores de edad que dependan de él; el hecho presunto es la residencia del sujeto en territorio español, y el nexo lógico es dado por el legislador de manera imperativa, de tal modo que se infiere que siempre que un sujeto tenga a su cónyuge e hijos menores que de él dependan, se presumirá su residencia española.

El precepto exige que no sólo el cónyuge, sino también los hijos, es decir, todo el núcleo familiar, resida habitualmente en España, lo que no se configura más que como un indicio racional de que la vida del sujeto pasivo se desenvuelve en este ámbito. El legislador ha encontrado razonable este criterio para atribuir la residencia.⁷⁷⁸

La doctrina aplaude esta disposición en virtud de considerarla acorde con una idea de la OCDE de que se tiene la residencia donde se tenga el centro de intereses vitales, expresión cuya amplitud aceptaría desde la permanencia física como los intereses económicos y, aún más, las relaciones afectivas y familiares.⁷⁷⁹

Un aspecto que ha dado origen a la interpretación doctrinal es la conjunción copulativa que el texto legal establece entre el cónyuge y los hi-

⁷⁷⁷ Roffi, Rolando, *Contribuito per una teoria delle presunzioni del diritto amministrativo*, Milán, Dott. A. Giuffrè Editore, 1982, p. 2.

⁷⁷⁸ Rosembuj, Tulio, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2a. ed., Barcelona, PPU, 1992, p. 421.

⁷⁷⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 50.

jos del sujeto. Es decir que la presunción deberá aplicarse aun en aquellos casos en que el matrimonio carezca de hijos y uno de los cónyuges resida en territorio español. O bien que el sujeto tenga hijos menores dependientes en España aunque carezca de cónyuge no separado legalmente, comprendiéndose los supuestos de los padres divorciados, viudos o solteros.⁷⁸⁰

El contenido del vocablo dependientes también ha sido sujeto a interpretación, ya que no se especifica si se trata de dependientes económicos, físicos o afectivos. Se ha tratado de equiparar esta dependencia a la institución de la patria potestad propia del derecho civil.

En este contexto se ha cuestionado qué sucedería en el caso de los menores que con el consentimiento de los padres vivan independientemente, situación que la doctrina ha considerado como irrelevante para la aplicación de la presunción en comento.

El principal efecto una vez configurada la presunción es evidentemente la consideración del sujeto como residente en territorio español y, por lo tanto, sujeto por obligación personal al régimen del impuesto sobre la renta de las personas físicas en España.

La ventaja para el fisco español será también la posibilidad de gravar a este sujeto por sus rentas percibidas en todo el mundo, respetando para ello las reglas que puedan estar contenidas en los convenios de doble imposición celebrados por España.

Al tratarse de una presunción *iuris tantum* se permite al sujeto afectado con esta presunción que aporte pruebas en contra de la presunción cuando se ubique en la hipótesis de que no obstante tener a su cónyuge en España y a hijos menores de edad dependientes, él no reside en España.⁷⁸¹

Para no caer en el supuesto de pruebas negativas, se debe entender que lo que el sujeto probará, si así lo considera conveniente, será su residencia en otro territorio distinto al español.

Desde luego, esta residencia en el extranjero deberá evidenciarse no sólo con medios que prueben la estadía en un país extranjero sino también demostrar que en este último país es donde se encuentra el centro de

⁷⁸⁰ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 267.

⁷⁸¹ Véase González Méndez, Amelia, "Residencia habitual", en Simón Acosta, Eugenio (coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Pamplona, Aranzadi, 1995, p. 205.

sus intereses económicos, ya que si únicamente acredita su permanencia física en el extranjero, pero no la ausencia de su centro de intereses económicos en España, al estar dispensada la administración de la carga de la prueba y una vez demostrada la residencia de la familia en territorio español, por la operación de la presunción se estará frente a un caso de doble residencia; en cuyo caso habrá de estarse a los criterios establecidos por la OCDE, que posiblemente se inclinarían a favor de considerar la residencia en territorio español.⁷⁸²

VI. FICCIÓN EN LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Cuando no se sepa cuál es el porcentaje de la participación de rentas entre los socios, herederos, comuneros o partícipes porque no se manifieste en un pacto, el cual conste de manera fehaciente a la administración, la Ley dispone que se dé un trato de como si se tratara de partes iguales.⁷⁸³

1. *Fundamento legal*

Artículo 86. Régimen de atribución de rentas.

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2a.

Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.

1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

2. *Naturaleza*

La atribución de rentas por partes iguales entre herederos, socios, partícipes o comuneros, a falta de pacto expreso, es una ficción, puesto que

⁷⁸² Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 273.

⁷⁸³ Barberena Belzunce, I., “Atribución de rentas”, *op. cit.*, nota 781, pp. 192 y 193.

la presunción, como se ha reiterado en múltiples ocasiones, es una institución de orden procesal cuyo objetivo primordial es facilitar la prueba a aquella parte en cuyo favor se establece, y en la que siempre media un juicio de probabilidad, mientras que la ficción es un expediente normativo de orden sustantivo.⁷⁸⁴

3. *Análisis*

Se está creando una norma que suple a la realidad y que provoca una serie de actuaciones a partir de su mandato en operación.

Como en todas las ficciones jurídicas, el legislador finge la igualdad en la participación en las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades referidas por la Ley General Tributaria en su artículo 35.4.

Para que proceda la aplicación de la ficción es necesaria la prueba del presupuesto de hecho, el cual consiste en que a la administración no le conste fehacientemente la existencia de un pacto o de normas en donde se asienten los porcentajes de participación entre las partes.⁷⁸⁵

Si la administración es quien no conoce los porcentajes de participación, porque probablemente no existe una delimitación de ellos, es ésta la parte interesada en que se aplique la ficción para poder precisar una base imponible e imputarla a sujetos en forma específica y determinada; por lo tanto, bastará con que la administración pruebe la inexistencia de constancia fehaciente sobre dicha participación para producir el efecto buscado, es decir, la imputación o atribución de rentas en partes iguales.

Por su parte, los afectados, si así lo consideran conveniente a sus intereses, podrán tratar de impedir la aplicación de la ficción con cualquier instrumento probatorio que ataque la configuración certera del presupuesto de hecho.

La Ley no distingue sobre qué instrumentos probatorios podrían emplearse para desvirtuar los efectos de la ficción, por lo que, en principio, todos serían aceptados; sin embargo, habría que estar sujeto a las reglas de valoración establecidas. Así, por ejemplo, habría que tener en cuenta la limitada eficacia probatoria de la documental privada.

⁷⁸⁴ Rozas Valdés, José A., *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, p. 40.

⁷⁸⁵ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 289.

Los efectos de la ficción en análisis se concretan a instaurar la igualdad en las participaciones. La ficción, como se ha apuntado, consiste en tener por paritaria la distribución de rentas entre las entidades enunciadas en la Ley. El texto legal contiene la consecuencia de la ficción y no la ficción misma.

VII. FICCIÓN DE RENDIMIENTOS DE INMUEBLES URBANOS NO ARRENDADOS

Por ministerio de esta disposición se imputa una renta a todos los inmuebles urbanos que no generan rendimientos de capital inmobiliario; comprende, por tanto, a aquellos bienes que cubriendo las características para ser urbanos, se encuentran desocupados.⁷⁸⁶

1. *Fundamento legal*

La LIRPF establece:

Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias.

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7o. del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1-2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1o. de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1% del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado

⁷⁸⁶ Abella, *op. cit.*, nota 748, p. 322.

al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50% de aquel por el que deban computarse a efectos del impuesto sobre el patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1%.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. *Análisis*

Para la aplicación de este precepto ha de tratarse de edificaciones susceptibles de ser habitadas temporal o permanentemente en condiciones normales. No se comprenden los garages, los locales de negocio, los solares ni las viviendas en construcción.⁷⁸⁷

Indudablemente, el legislador tributario está inventando el beneficio a gravar, ya que la sola titularidad de dichos inmuebles no genera en sí la percepción de un ingreso.

Es indiscutible que no hay siquiera un ligero indicio de que exista la percepción del ingreso. El legislador en forma categórica impone la certeza jurídica del hecho desconocido, prescindiendo totalmente de la realidad.

A diferencia de las presunciones y figuras afines, la creación de esta norma no tiene por objeto evitar la defraudación fiscal; a decir de la doctrina española, tiene como finalidad simplificar la aplicación del impuesto, sin embargo no es precisamente la vía idónea, ya que peca en exceso de injusticia.⁷⁸⁸

Es incuestionable la inequidad de la norma al equiparar situaciones desiguales.

El presupuesto de hecho lo constituye la simple titularidad sobre un bien inmueble urbano que no produce rendimientos de capital inmobiliario. En dicha titularidad se puede comprender a los propietarios o a los titulares de un derecho real de disfrute sobre los mismos.

Al tenor del artículo 62 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se considera como inmueble urbano no sólo a las construcciones, si-

⁷⁸⁷ Muñoz Baños, Cipriano, “La contribución urbana y los rendimientos presuntos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Crónica Tributaria*, Madrid, núm. 49/1984, p. 135.

⁷⁸⁸ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 66; Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 294.

no también al suelo urbanizable. Aunque no se puede soslayar que la ficción excluye al suelo no edificado, lo mismo que a los inmuebles que se encuentren afectos al ejercicio de actividades económicas o a la vivienda. En este último caso, para que la ficción sea aplicable, los inmuebles han de ser propiedad de una persona que no sea promotor de viviendas.⁷⁸⁹

Para que se configure el presupuesto de hecho será suficiente con que no se generen rendimientos de capital inmobiliario, es decir, que no se encuentre cedido el uso de los inmuebles.

Acaecido el presupuesto de hecho, la consecuencia fatal será la imputación de un rendimiento equivalente al 1.1% sobre el valor catastral. Esto significa que por el encuadramiento a la hipótesis prevista en la norma como presupuesto de hecho, la sola titularidad de un inmueble urbano en las condiciones descritas, se hará acreedor el sujeto a una suma que deberá adicionar a sus demás rentas y se verá reflejada en su base imponible.

Al tratarse de una norma creadora de una ficción, una norma sustantiva, ésta será obligatoria en su aplicación para ambas partes de la relación tributaria; el sujeto pasivo al elaborar su declaración deberá tenerla en cuenta en caso de adecuarse a la misma, y posteriormente la administración, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, no podrá soslayarla.

El sujeto pasivo, llegado el caso, podrá acreditar que no se amolda al presupuesto de hecho, ya sea porque no es el titular o porque, siéndolo, el inmueble se encuentra en ruina.

Cuando esta disposición se confronta con los principios constitucionales que rigen la materia tributaria, es evidente que no sale bien librada; así, por ejemplo, ¿cómo se podrá hablar del principio de capacidad contributiva cuando no existe realmente el ingreso?, ¿qué riqueza trata de medir el legislador cuando el ingreso simplemente es supuesto por la ley?

De igual manera se quebranta el principio de equidad en el momento en que la norma creadora de la ficción otorga un tratamiento desigual a quienes se encuentran en igualdad de condiciones.

Qué paradójico resulta el caso de aquellos inmuebles que, estando desocupados y que se ofertan por largo tiempo en el mercado para ser arrendados o vendidos y lo único que causan a sus titulares son gastos, al

⁷⁸⁹ Muñoz Baños, *op. cit.*, nota 787, p.135.

amparo de esta disposición generen rendimientos fictos por los cuales deba pagarse un impuesto sobre la renta.⁷⁹⁰

En cualquier caso, lo cierto es que una vez más el legislador tributario se aparta de su intención de gravar rentas reales al imponer como rendimientos cantidades no extraídas de hechos reales.⁷⁹¹

VIII. RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS EN CASO DE PARENTESCO

El legislador tributario considera que la celebración de arrendamientos a precios ínfimos se puede llevar a cabo más fácilmente entre parientes. Para evitar que tenga lugar este tipo de arrendamientos realizados con el único fin de beneficiarse fiscalmente, el legislador tributario ha establecido una norma imperativa de valoración.

1. *Fundamento legal*

El artículo 24 de la LIRPF establece que: “Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta Ley”.

2. *Naturaleza*

Es una genuina ficción jurídica que determina la necesidad de imputar una renta al sujeto pasivo cuando el titular del bien ceda el mismo a su cónyuge o parientes. El legislador establece en estos casos cuál es el importe del rendimiento neto total, de forma que no se admite la deducibilidad de los gastos sobre esta cuantía, que tiene el carácter de rendimiento neto mínimo.⁷⁹²

⁷⁹⁰ Sanchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 304.

⁷⁹¹ Sánchez Pinilla, *Notas al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Empresa, 1982, p. 100.

⁷⁹² Ferreiro Lapata, J. J. *et al.*, *Curso de derecho tributario*, *cit.*, nota 205, p.79.

El ingreso íntegro de los inmuebles arrendados está constituido por el importe total que se reciba del arrendatario, y salvo la peculiaridad de la deducción de intereses, el rendimiento neto se obtiene mediante la deducción de todos los gastos necesarios, pudiendo ser tanto positivo como negativo.⁷⁹³

3. *Análisis*

En virtud de que la actividad consistente en arrendar inmuebles urbanos trae aparejada la posibilidad de deducir ciertos gastos necesarios para su operación, todos los sujetos que tengan inmuebles dados en arrendamiento, sin importar el monto de las rentas, estarán interesados en efectuar tantas deducciones como la ley se los permita. Pero en un momento dado puede ocurrir que el monto de las deducciones sea superior al monto de las rentas obtenidas, cuando el precio pagado por el arrendamiento es apenas simbólico.

Esta regla de valoración consiste en imputar obligatoriamente un rendimiento de capital inmobiliario en aquellos casos de arrendamiento entre parientes a precios bajos.

Al no sustentarse en datos extraídos de la realidad, ni de probabilidad objetiva, el legislador está generando una ficción.

El presupuesto de hecho está circunscrito a la existencia del arrendamiento o subarrendamiento; se excluyen las cesiones gratuitas y la cesión de derechos reales entre parientes. Además, este presupuesto de hecho se configurará siempre que el arrendamiento se celebre entre parientes, todos, evidentemente, personas físicas, de modo tal que no es posible aplicar la norma cuando una de las partes sea una persona moral, sin importar que el precio del alquiler sea bajo.

La Ley va un poco más allá y exige que se trate de operaciones entre parientes hasta el tercer grado, ya por consanguinidad, ya por afinidad, en línea directa o colateral.

Aunque la disposición guarda cierto parangón con las presunciones de onerosidad y presunciones vinculadas, están creadas para aplicarse bajo supuestos distintos. Esta ficción no puede identificarse con la presunción de onerosidad, ya que esta última toma en consideración la realidad. No

⁷⁹³ Pedraza Bochons, José V., “Rendimientos en caso de parentesco”, en Simón Acosta, Eugenio (coord.), *op. cit.*, nota 781, p. 541.

presume que el rendimiento íntegro sea distinto al declarado, sino que prescinde del mismo y otorga otro parámetro para construir la base imponible, además tampoco admite prueba en contra, lo que confirma una naturaleza distinta entre ambos institutos.

Por lo que respecta a la ficción aplicable a las operaciones vinculadas, su presupuesto de aplicación requiere la participación de sociedades, entre las que obviamente no puede existir ningún tipo de parentesco, además de que la valoración ficta produce sus efectos en los ingresos y los gastos. Por lo tanto, la ficción en comento encontrará su lugar de aplicación en aquellas situaciones en donde haya un arrendamiento entre personas físicas siempre que entre ellas exista un parentesco. Si no se da tal parentesco entonces sí habrá de aplicarse la regla de presunción onerosa.⁷⁹⁴

El efecto principal en la aplicación de la ficción es imputar una renta mínima cuantificada por concepto del arrendamiento entre parientes.

La doctrina es unánime al manifestar su inconformidad en cuanto a que la cuantificación del hecho consecuencia es que refiere el rendimiento mínimo, no al rendimiento íntegro, sino al rendimiento neto.⁷⁹⁵

Ello produce injusticias importantes como la imposibilidad de deducir, cuando menos, los mismos gastos que sí serían susceptibles de deducción en caso de tenerse un inmueble sin arrendar.

Esta ficción atenta gravemente contra el principio de capacidad contributiva, ya que lo que la norma pretende es gravar una capacidad inexistente, ficta. Es injusta en aras de tratar de combatir la evasión tributaria; bien podrían intentarse otras vías más justas en donde se respeten, cuando menos, los principios constitucionales propios de la material fiscal.⁷⁹⁶

IX. INEXISTENCIA DE AFECTACIÓN

Ante la posibilidad de elusión, cuando ocurre una afectación de los bienes antes de su posterior transmisión se ha establecido una ficción cuyo objeto es precisamente impedir dicha elusión.

⁷⁹⁴ López Berenguer, J., *Manual de derecho tributario (parte especial)*, 4a. ed., Madrid, p. 77.

⁷⁹⁵ Sánchez Pino, *Presunciones...*, *cit.*, nota 346, p. 312; Pedraza Bochons, *op. cit.*, nota 793, p. 546.

⁷⁹⁶ Peña Velasco, G. de la, "La propiedad inmobiliaria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", *REDF*, núm. 75, julio-septiembre de 1992, pp. 447 y ss.

1. *Fundamento legal*

De acuerdo con el artículo 28.3 de la LIRPF:

La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

2. *Fundamento lógico*

El legislador pretende que hay afectaciones que más que responder a las exigencias propias de las actividades económicas, buscan obtener un régimen fiscal favorable en la transmisión de un bien o derecho, la cual, con anterioridad a dicho cambio de destino, ya se tiene considerada.

3. *Naturaleza*

Es una ficción, ya que sin importar lo que haya sucedido en la realidad del contribuyente, el mandato imperativo de ley dice que la afectación de un bien o derecho no se ha producido si se efectúa la enajenación de éste antes de transcurridos tres años.

Nuevamente se trata de una regla de derecho material que prescinde de la realidad, sin que permita la presentación de prueba que demuestre lo contrario.

4. *Análisis*

El patrimonio afecto está formado por todos los bienes y derechos del contribuyente que él mismo destine en exclusiva al desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Para que se configure la afectación es importante que el elemento patrimonial sea necesario para el desarrollo de la actividad económica y que se utilice de manera exclusiva en dicha actividad.⁷⁹⁷

⁷⁹⁷ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p.178.

La afectación constituye pues una migración de elementos patrimoniales del patrimonio personal del sujeto pasivo al patrimonio empresarial del mismo.

La afectación de los bienes provoca el efecto de una exención sobre las plusvalías generadas hasta el momento en que se produce.

Se abre la posibilidad a la elusión si se interpone una afectación de los bienes antes de su transmisión posterior; para impedirlo, la norma creadora de la ficción dispone que se entenderá que no ha habido afectación si se enajenan los bienes antes de tres años desde su contabilización.⁷⁹⁸

Resulta ilustrativo el ejemplo presentado por Pérez Royo, consistente en una transmisión que vaya a provocar una disminución patrimonial; de encontrarse afecto el bien transmitido la minusvalía se integrará, sin restricción alguna, con los rendimientos positivos de la actividad, en tanto que si no lo estuviera habría importantes limitaciones a su integración en la base imponible.⁷⁹⁹

El presupuesto de hecho para que se aplique la norma que contiene la ficción es la enajenación del bien o derecho afectado antes de que se cumplan tres años desde la fecha en la que se produjo la afectación.⁸⁰⁰

El plazo de los tres años se computará a partir del momento en que se contabilice el bien en el patrimonio empresarial. Dicha contabilización es una obligación formal exigida por el reglamento de la Ley.

No obstante la restricción que impone la ficción, puede pensarse en la hipótesis de que el sujeto que busque la afectación patrimonial sólo por obtener un beneficio fiscal, enajene el bien antes de los tres años pero formalice dicha enajenación apenas recién transcurrido dicho término.

El efecto más importante va a constituirlo el hecho de que se dé por no efectuada la afectación cuando se cumpla el presupuesto de hecho antes descrito.

El legislador presupone también la posibilidad de que se configuren no sólo afectaciones interesadas para obtener un trato fiscal favorable, sino inclusive que se llegara al extremo de elucubrar y realizar afectaciones fictas.

⁷⁹⁸ Simón Acosta, Eugenio, "Incrementos y disminuciones de patrimonio", en Simón Acosta, Eugenio (coord.), *op. cit.*, nota 781, p. 742.

⁷⁹⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 185.

⁸⁰⁰ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 321.

Si en un momento dado se presenta la hipótesis de haber afectado un bien por necesidad y conveniencia de la actividad económica, y posteriormente éste tiene que enajenarse antes de los tres años, el sujeto pasivo deberá estar consciente de los efectos que crea la ficción; es decir, el fisco no tomará en cuenta que la afectación haya sido real, pues por la sola enajenación del bien antes de los tres años se procederá como si no se hubiera realizado la afectación.

Y si bajo el anterior supuesto ya se habían generado consecuencias fiscales por la afectación, obtención de algún tipo de rendimientos, deducción de gastos, etcétera, éstos, una vez realizada la enajenación, serán destruidos, ya que en ningún momento la ley acepta una afectación parcial y una subsiguiente desafectación. La afectación se perfecciona transcurridos los tres años.

X. INGRESOS COMPUTABLES EN LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Bajo el razonamiento de que quien cede o presta a terceros bienes o servicios lo hace esperando obtener algún beneficio, el legislador ha establecido este precepto.

1. *Fundamento legal*

Artículo 28.4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

2. *Naturaleza*

La doctrina se muestra divergente en cuanto a la naturaleza jurídica de esta norma. Hay quienes la califican de presunción, dada su semejanza con la presunción de onerosidad prevista en el artículo 6.3 del mismo texto legal,⁸⁰¹ y hay quienes opinan que se trata de una ficción, y ello

⁸⁰¹ Santidrián Alegre, J., *op. cit.*, nota 776, p. 148.

porque no es una norma probatoria, sino que es una norma que contiene un mandato de valoración cuya consecuencia es que se imputa un ingreso ficto que en la realidad no se obtuvo.⁸⁰² Por otro lado, es una norma que no admite el ofrecimiento de prueba en contra por ningún lado; la ley exige que se aplique el valor normal de mercado una vez ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la misma.

3. *Análisis*

En cuanto al presupuesto de hecho, la norma presenta diversidad; el primero de ellos se manifestará cuando los bienes o servicios objeto de la actividad se destinen al autoconsumo del sujeto realizador de las actividades económicas, ya que como cabe recordar la norma se ubica en el apartado de la Ley que establece las reglas generales de cálculo del rendimiento neto para actividades económicas.

Como es lógico, el autoconsumo ha de versar sobre bienes propios de la actividad económica del sujeto pasivo y que, además, sean objeto de la misma.

Hay verdaderos obstáculos cuando la administración pretende constatar este tipo de autoconsumo.

El segundo presupuesto de hecho en la ley es el caso de cesiones gratuitas a terceros.

Los problemas de evasión que el legislador trataba de prever bien pudieron ser sujetados a la presunción de onerosidad ya analizada, evitándose las dificultades para su control y demostración.

La tercera de las hipótesis reguladas como presupuesto de hecho para que entre en operación el juego de la ficción es la cesión a terceros de bienes y servicios objeto de la actividad a precio notoriamente inferior al normal de mercado.

En este supuesto, sí hubo una contraprestación, sólo que el precio pagado fue tan bajo como para considerarlo notoriamente inferior al precio de mercado. Y la consecuencia será que por la diferencia se le impute al sujeto pasivo una renta ficta que se adicionará en su base imponible, renta que desde luego discrepará con la realmente obtenida. Desde luego, la expresión notoriamente inferior a precios de mercado no es la más feliz,

⁸⁰² Sánchez Píno, *op. cit.*, nota 346, pp. 335 y 336.

ya que habrá que precisar el término “notoriamente”, en un mercado como el de los servicios profesionales.

Por su naturaleza de ficción, la norma no atiende en lo absoluto a la realidad; simplemente se limita a aplicar una valoración de mercado, frente a la realización de alguno de los hechos presupuestos de la norma.

En un régimen de autoliquidación, como el español, toca en primera instancia al contribuyente mismo aplicar estas normas de valoración, situación que se antoja por demás complicada en el momento de tratar de cuantificar.⁸⁰³

Tratándose de la cesión gratuita a terceros, dada la renuncia a la contraprestación por parte del proveedor del bien o servicio, la consecuencia será la imputación de un ingreso igual al del valor del mercado.

La doctrina se pronuncia a favor de que la extensión de la presunción de onerosidad en el campo de las actividades económicas hubiese sido una mejor opción, ya que al admitir la prueba en contra sería más justa. Además de que al proveerse de solución legislativa al mismo problema en forma diversa, con una presunción *iuris tantum* para los trabajadores y con una ficción para los desarrolladores de actividades económicas, puede interpretarse como un trato inequitativo.

También quebranta innecesariamente el principio constitucional de capacidad económica, ya que al imputar una renta inexistente no está tomando en consideración la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Y como la mayoría de las ficciones en materia tributaria, distorsiona a tal grado la realidad que llega a trastocar la naturaleza del impuesto, en aras de evitar la posible defraudación.

La Ley no se pronuncia sobre la unilateralidad o la bilateralidad de los efectos, como sí lo hace en lo que concierne a las operaciones vinculadas.

Se piensa que cuando se recibió una prestación en forma gratuita no se tiene el derecho a ninguna deducción al respecto, pero si la ley atribuye una renta a alguien que ofreció un bien o prestó un servicio en forma gratuita o a un precio ínfimo, por qué no habría de poderse generar un efecto colateral a la contraparte.

Lo más probable es que, atendiendo a los móviles del legislador, su intención sea limitar los efectos de la ficción al realizador de la actividad

⁸⁰³ Abella, *op. cit.*, nota 748, p. 414.

económica que efectúe la prestación; sin embargo, en ausencia de un texto legal, toca a los tribunales pronunciarse con sabiduría y justicia al respecto.

XI. VALOR DE TRANSMISIÓN DE LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES PATRIMONIALES

Considerando que mediante transmisiones onerosas se pueden encubrir donaciones, y con ello obtener un trato fiscal menos gravoso, el legislador tributario ha dispuesto lo siguiente.

1. *Fundamento legal*

Al respecto, la LIRPF señala, en su artículo 35.3, que “por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

2. *Naturaleza*

Es una ficción que estriba en que cuando un sujeto reciba por cierta transmisión un precio desigual al del mercado, se tendrá como real no el recibido sino el de mercado. Es decir, los efectos fiscales se generarán como si se hubiese recibido el precio de mercado. Sin importar la realidad, el legislador sustituye el precio real por otro.

3. *Fundamento lógico*

El legislador supone que mediante transmisiones onerosas, declaradas en importes inferiores a los reales, se pueden ocultar donaciones con el objeto de recibir un trato fiscal más favorable.

4. *Análisis*

Esta regla se encuentra dentro del capítulo II de la LIRPF, dedicado a la definición y determinación de la base imponible; en forma específica en la sección IV, que regula las ganancias y pérdidas patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF regula la estructura común de los valores de adquisición y de transmisión onerosa, sea cual sea el título jurídico por el que el bien hubiera sido adquirido o transmitido.⁸⁰⁴

La disposición en la parte trascrita tiene por objeto conseguir la aproximación entre los valores reales y declarados de las enajenaciones, lo cual, a criterio del legislador, derivará en una disminución del fraude. El sistema empleado para alcanzar dicho objetivo consiste en agravar las consecuencias fiscales que derivan de una declaración de valor distinto al real.⁸⁰⁵

Nuevamente se trata de obtener una mengua en el fraude fiscal por la vía de agravar las consecuencias tributarias. Es una medida represiva, disfrazada de hecho imponible, mediante la estructura de la ficción jurídica.⁸⁰⁶

El hecho base, presupuesto para la aplicación de la ficción, es que en el campo de las transmisiones onerosas se acredite que el importe efectivamente pagado es distinto al valor normal de mercado.

Además de apartarse de la realidad, el hecho de sujetar la valoración al precio de mercado provoca una gran inseguridad, dada la falta de precisión en el momento de determinar con certeza este precio de mercado.

Para determinar el presupuesto de hecho será necesario que la administración, ante la declaración del contribuyente de la cantidad efectivamente percibida como valor de la operación, demuestre que el valor de mercado difiere del efectivamente percibido.⁸⁰⁷ Lo que significa que en tanto no se demuestre la diferencia de valores, la operación causará sus efectos jurídicos tomando como base el importe efectivamente percibido, ya que resulta excesivo pretender que en cada una de sus operaciones los particulares se den a la tarea de encontrar el justo exacto de lo que se considere precio de mercado para de ahí elaborar sus declaraciones.

El hecho ficticio resultante estriba en tomar como importe real de enajenación el valor de mercado, y la consecuencia tributaria más importan-

⁸⁰⁴ Calero Gallego, Juan, “Valores de adquisición y transmisión. Adquisición o transmisión a título lucrativo”, en Simón Acosta, Eugenio (coord.), *op. cit.*, nota 781, p. 760.

⁸⁰⁵ Pont Mestres, Magin, “La nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de determinados bienes y derechos, en su conexión con la Constitución (Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos)”, *Gaceta Fiscal*, núm. 68, julio de 1989, p. 226.

⁸⁰⁶ *Idem.*

⁸⁰⁷ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, pp. 354 y 355.

te será incrementar la base imponible para el transmitente, ya que verá sustituido el importe efectivamente percibido por el que la administración considere precio normal de mercado.

Por ende, el sujeto pasivo afectado se verá gravado por una renta no obtenida sino imputada por ministerio de ley.

El legislador, al elegir el criterio de valoración equivocado, desnaturaliza el gravamen y contraría el principio constitucional del reparto según la capacidad económica.⁸⁰⁸

La misma redacción de la norma que establece la ficción es sorprendente, ya que un apartado después de haber optado por valorar la enajenación a su importe contractual, cambia la opción por valorar al precio de mercado. Ello significa universalizar la regla de valoración de las operaciones vinculadas. Si se opta por el importe real y efectivo de la enajenación, lo que sería acorde con el principio de capacidad económica, lo que tiene que hacer la administración es preocuparse de ser capaz de demostrar la cuantía del mismo, y no sembrar el sistema tributario de normas amenazantes.⁸⁰⁹

El legislador, desconfiando de la veracidad de los contribuyentes, incluso cuando los contratos se celebran en documento público, prefiere determinar la variación patrimonial sobre la base del valor de mercado del bien transmitido, en lugar de tomar el precio efectivo, cuando ambos difieran. Desde luego, la constitucionalidad de este mandato legal se pone en entredicho, ya que la capacidad contributiva debe partir de situaciones reales. Si la administración sospecha que cierta cantidad es superior a la declarada,⁸¹⁰ lo que debería hacer es desplegar su amplia gama de facultades de comprobación y sus efectos, pero al imponer como línea que se aplique *tabula rasa* el precio de mercado, el gobernado pierde la garantía de que el impuesto recaiga sobre una capacidad económica presente, real, efectiva, con lo que se estaría transgrediendo el artículo 31.1 de la Constitución Española.⁸¹¹

Por último, la intención del legislador es que los efectos de este ajuste que habrá de hacerse en el valor de las transmisiones sean unilaterales;

⁸⁰⁸ Carrobé Gene, Miguel, *op. cit.*, nota 701, pp. 2 y 3.

⁸⁰⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 224.

⁸¹⁰ Según se declara en la exposición de motivos de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, antecedente legislativo de esta ficción. *Cfr.* Pont Mestres, *La nueva ficción...*, *cit.*, nota 805, p. 229.

⁸¹¹ Calero Gallego, *op. cit.*, nota 804, p. 768.

es decir, quedan fuera las consecuencias que este ajuste de valor pudiera generar en el ámbito del adquirente.

XII. VALOR DE TRANSMISIÓN DE LOS VALORES NO ADMITIDOS A NEGOCIACIÓN

El artículo en el cual se encuentra inserta esta disposición contiene una serie de reglas específicas para la cuantificación de varios supuestos concretos de alteraciones patrimoniales.

1. *Fundamento legal*

La LIRPF señala, en su artículo 37.1.b (normas específicas de valoración), que

...salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

2. *Naturaleza*

La redacción de la norma invitaría a pensar que se trata de una norma presuntiva, sin embargo no es así, ya que como se ha subrayado a lo largo de este trabajo, las presunciones despliegan sus efectos en el ámbito probatorio, cosa que no sucede en el caso de esta disposición.

Es criterio generalizado en la doctrina que la ficción consiste en el empleo conscientemente inexacto de categorías jurídicas en el establecimiento de una irrealidad natural. La ficción es un procedimiento técnico que coloca un hecho, una cosa o una persona, en una categoría conscien-

temente inexacta, con el objeto de atribuirle las consecuencias jurídicas de dicha categoría.⁸¹²

En materia tributaria, la ficción constituye frecuentemente una valoración jurídica contenida en un precepto legal, merced al cual se imputan a ciertos supuestos de hecho consecuencias jurídicas que violentan e ignoran su naturaleza real.⁸¹³

La disposición transcrita encierra una norma de valoración de derecho material, por lo que se trata de una ficción y no de una presunción, como parecería *prima facie* de acuerdo con su redacción.⁸¹⁴

Tampoco hay una concatenación lógica de hecho base y hecho presunto para que pudiera ser considerada como una presunción *iuris et de iure*; los valores por la norma establecidos no son probablemente el importe real de la enajenación.⁸¹⁵

Y aunque el precepto diga literalmente “salvo prueba”, esta prueba no desvirtúa ninguna presunción, pues lo que se debe acreditar no es su divergencia con el valor impuesto como valor de transmisión, sino un hecho ajeno como lo es la correspondencia con el valor de mercado.⁸¹⁶

3. Fundamento lógico

Los fines pretendidos por el legislador son tanto determinar el precio de la transmisión en casos donde su precisión puede resultar difícil, como evitar la elusión tributaria que pudiera obtenerse mediante la fijación de precios artificiales.⁸¹⁷

4. Análisis

El inciso *b* del artículo 37.1 de la LIRPF regula la transmisión a título oneroso de valores no cotizados y representativos de la participación en

⁸¹² Delgado Ocando, J. M., *Ficciones y presunciones en el Código Civil venezolano*, cit., p. 67.

⁸¹³ Pérez de Ayala, J. L., *Las ficciones en el derecho tributario*, cit., nota 204, p. 192; Navarrine, Susana y Asorey, Rubén, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario, doctrina legislación y jurisprudencia*, Buenos Aires, Depalma, 1985, pp. 2 y 3.

⁸¹⁴ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, p. 363.

⁸¹⁵ *Idem*.

⁸¹⁶ *Ibidem*, p. 364.

⁸¹⁷ Relea Sarabia, Antonio, “Normas específicas”, en Simón Acosta, Eugenio (coord.), *op. cit.*, nota 781, p. 775.

fondos propios de sociedades y entidades, lo que excluye a los títulos de deuda pública y obligaciones, entre otros. Esta norma esgrime para el cálculo de la alteración patrimonial la regla recogida en el artículo 34 de la LIRPF, esto es, la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, pero añadiendo algunas reglas.

La Ley fija como valor de transmisión para estos casos el mayor entre el teórico que resulte del último ejercicio cerrado y el que se deduzca de capitalizar al 20%⁸¹⁸ el promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios cerrados.⁸¹⁹

Relea Sarabia hace la observación de que la Ley, al referirse a los tres ejercicios sociales con anterioridad, no precisa si éstos deberán estar aprobados o no. Literalmente no se requiere que los balances, cuyos beneficios deban capitalizarse, estén debidamente aprobados, sin embargo, el criterio de la administración ha sido dictado en sentido contrario.⁸²⁰

El presupuesto de hecho se configurará en aquellas transmisiones a título oneroso de valores mobiliarios sin cotización para la aplicación de la norma, y además que el contribuyente no haya demostrado que el precio aplicado en la operación es semejante al que se hubiese concertado entre partes independientes.

Un problema que podría presentarse al momento de aplicar la ficción sería determinar si existe un verdadero mercado sobre el tipo de bienes en cuestión.

En cuanto a los frutos generados por la ficción, la consecuencia jurídica inmediata de su aplicación es evidente, pues para cuantificar la variación patrimonial, el valor de adquisición no ha de confrontarse con el importe efectivamente percibido por la enajenación, como es regla general, sino con el mayor de los dos siguientes: el valor teórico o el resultado de capitalizar beneficios.⁸²¹

Ahora bien, el tomar como valor de transmisión el valor teórico del último balance, sin más razón que el no haberse podido probar la coincidencia del declarado como efectivo con el valor de mercado, por la inexistencia de un mercado organizado efectivo, puede dar lugar a deriva-

⁸¹⁸ Cabe destacar que si se hace un seguimiento histórico de la disposición, este porcentaje ha ido en ascenso: de 8% pasó a 12.5%, y ahora se fija en 20%.

⁸¹⁹ Pérez Royo, *op. cit.*, nota XX, p. 232.

⁸²⁰ Relea Sarabia, *op. cit.*, nota XX, p. 778.

⁸²¹ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota XX, p. 371.

ciones infames, pues nada indica que aquél se aproxime más al valor de mercado que el declarado.⁸²²

Si el valor teórico es la diferencia que existe entre el activo real y el pasivo exigible, según el último balance aprobado con anterioridad a la enajenación de valores, entonces el valor teórico no tiene por qué coincidir con el valor de mercado.⁸²³

Como en las anteriores normas de valoración analizadas, el legislador tributario español no considera la producción de efectos bilaterales en la aplicación de la ficción; esto significa que el adquirente en nada verá modificada su situación tributaria.

La crítica es reiterada en el sentido de que no es justo que el legislador tributario resuelva sus temores con medidas que alejan a la tributación de sus principios constitucionales.

Donde el contribuyente obtiene incrementos de renta meramente nominales, la justicia tributaria no ha sido bien servida.⁸²⁴

XIII. INCREMENTOS DE GANANCIAS NO JUSTIFICADOS

El incremento no justificado de ganancias de patrimonio aflora generalmente como un elemento patrimonial desconocido por la administración, que además no guarde correspondencia con las condiciones declaradas por el contribuyente.

1. *Fundamento legal*

Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el impuesto sobre el patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran,

⁸²² *Idem.*

⁸²³ R. TEAC del 12 de diciembre de 1989.

⁸²⁴ Simón Acosta, Eugenio, *op. cit.*, nota 798, p. 752.

salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

2. *Naturaleza*

Es una presunción *iuris tantum*, la cual podrá hacer valer la administración para que un sujeto pasivo tribute por concepto de rentas, hasta entonces ocultas, respecto de las cuales ignora su origen.⁸²⁵

3. *Análisis*

El incremento no justificado de ganancias patrimoniales es aquella riqueza que no está en relación con la situación tributaria del sujeto pasivo por él declarada.⁸²⁶

Aquí el legislador hace referencia a la presencia de bienes y derechos, elementos específicos del patrimonio. También se exige que tales componentes discrepen de la situación económica del contribuyente manifestada en sus declaraciones.

Asimismo, se consideran ganancias no justificadas las deudas inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas o en la del impuesto al patrimonio o en libros o registros oficiales, ya que restar de la base deudas inexistentes, para aminorarla, tiene el mismo efecto que declarar una base inferior real.

Este precepto es un instrumento valioso para el legislador en la lucha contra el fraude fiscal, que puede en un momento dado interceptar rentas de dudoso origen.⁸²⁷

El legislador ha querido incluir en el concepto de incrementos no justificados cualquier tipo de bien susceptible de apropiación y de valoración económica, así como la inclusión de deudas inexistentes.⁸²⁸

El régimen fiscal que se prevé para las ganancias patrimoniales no justificadas, como regla general, es que se integran tales ganancias en la

⁸²⁵ Pérez Royo, *op. cit.*, nota 751, p. 244.

⁸²⁶ *Ibidem*, p. 245.

⁸²⁷ Simón Acosta, Eugenio, “Comentario al artículo 27 de la LIRPF”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Madrid, Edersa, p. 439.

⁸²⁸ González Sánchez, Manuel, “Incrementos patrimoniales no justificados”, en Simón Acosta, Eugenio (coord.), *op. cit.*, nota 781, p. 796.

base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran. Existe una salvedad: que el contribuyente pruebe que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

El mecanismo de lucha contra la defraudación es el siguiente: hay ganancias que se materializan en bienes o derechos; constituyen una forma de renta que en algún momento se obtuvo por el sujeto pasivo, mas no se declaró. En consecuencia, en el momento en el que se descubren se sujetan a tributación.

Este mecanismo funciona poniendo en marcha el juego de las presunciones. Parte de la presunción de rentas ocultas a partir de ciertas manifestaciones patrimoniales y su sujeción posterior a la tributación.⁸²⁹

Los incrementos no justificados de patrimonio constituyen un instrumento complejo, integrado por dos presunciones legales relativas (material y temporal) y un régimen sustantivo especial de carácter casi sancionador.

Si la administración descubre o declara elementos patrimoniales que no corresponden a lo previamente declarado, se presume que tales elementos constituyen renta gravada. Accesoriamente, la Ley regula una presunción temporal: se considera —salvo prueba en contrario— que dichas rentas se han generado durante el periodo respecto del que se descubren.⁸³⁰

El hecho base es la posesión de unos bienes por parte del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuya tenencia no corresponde con la renta o patrimonio por él declarados, así como cuando se deduzca de la declaración de deudas inexistentes.⁸³¹

El hecho presunto es que hay una renta que en su momento no estuvo sujeta a tributación y que está materializada en el patrimonio del contribuyente.

Entre el hecho conocido y el hecho presunto se establece una relación extraída de la experiencia y resistente a todo examen lógico.

⁸²⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel y Chico de la Cámara, “Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del impuesto sobre la renta”, *REDF*, Madrid, núm. 81, 1994, p. 18.

⁸³⁰ *Ibidem*, p. 23.

⁸³¹ Jiménez Compaired, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 106.

Si los hechos reales pudieran no coincidir con el resultado del método presuntivo aplicado, el legislador permite la demostración de que la presunción está generando una conclusión equívoca. Por esta razón es que se está frente a una presunción *iuris tantum* en la que cabe la aportación por parte del sujeto pasivo de una prueba en contrario, y que puede versar sobre la falta de certeza en cualquiera de los elementos manejados. Argumentos que pueden afectar, por ejemplo, a la titularidad de los elementos patrimoniales, a la justificación de las rentas invertidas en su adquisición que ya estuvieron sometidas a gravamen, a la demostración de su no sujeción o exención, o bien, al carácter prescrito de la obligación.

La presunción relativa al aspecto temporal del hecho imponible se desenvuelve de la siguiente manera: partiendo del hecho conocido —la existencia de una renta oculta— se llega a similar hecho presunto: las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán a la base imponible del periodo impositivo respecto del que se descubran.

Ahora bien, se pueden desvirtuar los efectos de la presunción siempre y cuando se demuestre que la titularidad de los elementos patrimoniales que están en la base del hecho conocido ya se tenía desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Evidentemente, en ese caso ha prescrito el derecho de la administración a liquidar las rentas a partir de las cuales se adquirieron los bienes y derechos.

La apreciación de la prescripción se hace a partir de un dato ostensible que se convierte en algo obvio: si desde una fecha anterior al periodo de prescripción hay la titularidad de los elementos patrimoniales adquiridos con una renta no declarada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, siendo la renta siempre anterior al patrimonio en el que se materializa, la renta se generó en un periodo prescrito.

La disposición, tal y como se encuentra redactada, deja la impresión de que al legislador no le importa la demostración del periodo en el cual se ganó la renta oculta, situación que se puede considerar grave en un contexto como el del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues debiera ser trascendente para el legislador establecer el origen de la renta para que, con base en ello, se determine qué regla de imputación temporal procede aplicar en función del tipo de renta de que se trate. Sólo de ese modo, un tributo con las características del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sometido a especiales exigencias de veracidad, da-

do su carácter directo, personal y subjetivo, cumple el papel medular que se le atribuye en los sistemas tributarios modernos.⁸³²

El principal efecto no descansa tan sólo en calificar como incremento patrimonial no justificado la renta que presuntamente el sujeto obtuvo y no declaró, sino que, a continuación, se establece cómo ha de someterse a tributación aquél. Es decir, los incrementos no justificados de patrimonio se integrarán en la base liquidable regular, lo que conlleva a considerarla renta regular del ejercicio, sometiéndose, en consecuencia, íntegramente a la progresividad de la tarifa.⁸³³

XIV. CONCLUSIONES

Primera. Las presunciones e instituciones afines que afectan al hecho imponible son: la presunción de onerosidad, la ficción de operaciones vinculadas y la presunción de ejercicio de la actividad.

Segunda. La presunción de residencia produce sus efectos en lo que concierne al sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes.

Tercera. Se desarrollan en el campo de la base imponible las siguientes figuras: ficción de atribución de rentas; ficción de rendimientos de inmuebles urbanos no arrendados; ficción de arrendamiento entre parientes; ficción de inexistencia de afectación; ficción de ingresos computables en el ejercicio de actividades económicas; ficción del valor de transmisión de los incrementos y disminuciones patrimoniales; ficción de valor de transmisión de los valores no admitidos a negociación, y la presunción de incremento no justificado de ganancias patrimoniales.

Cuarta. La presunción *iuris tantum* de onerosidad consiste en tener por retribuidas todas las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades, y su efecto principal es considerar la existencia de un ingreso para el cedente del trabajo o del bien, que se acumulará a su base imponible de renta.

Quinta. La ficción de operaciones vinculadas es una regla legal de valoración en donde el legislador soslaya la realidad y decide que una vez

⁸³² STC del 28 de octubre de 1997.

⁸³³ Sánchez Pino, *op. cit.*, nota 346, pp. 386 y 387.

que se configure la vinculación, las operaciones que a partir de dicha vinculación se celebren se considerarán realizadas por su valor normal de mercado.

Sexta. La expresión valor normal de mercado es imprecisa; hay bienes y servicios que ni siquiera cuentan con mercado. En otras ocasiones, a pesar de que sí exista un mercado, sus variaciones son muy grandes como para determinar con exactitud el precio del bien o servicio en el momento de la celebración de la operación.

Séptima. La presunción *iuris tantum* de ejercicio de la actividad económica, según la cual los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realizan la ordenación de los medios, y que normalmente coinciden con ser los titulares de dichas actividades, es una presunción que facilita la imputación de rendimientos por tales actividades de una manera justa y lógica.

Octava. La residencia es un criterio de vinculación universal, así que el legislador fiscal español también la utiliza y la extiende mediante una presunción *iuris tantum* a aquellos sujetos cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos que de él dependan residan en territorio español, sin importar el término de su propia estadía en España.

Novena. La ficción de atribución de rentas contiene un criterio de distribución de la renta para el caso de que no haya constancia de cómo ha de realizarse la referida distribución entre socios comuneros o partícipes por los rendimientos obtenidos de una sociedad civil, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades.

Décima. Mediante el establecimiento de una ficción se atribuye un rendimiento a todos los inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados; esto es, por la simple titularidad sobre un bien inmueble urbano que no produce rendimientos de capital inmobiliario se atribuye una renta inexistente por la cual deberá tributarse, lo que viola flagrantemente el principio de capacidad contributiva contenido en la Constitución Española.

Decimoprimera. Al celebrarse arrendamientos entre parientes, el legislador tributario considera que como entre éstos podrían existir arrendamientos a precios simbólicos con el fin de aminorar las cargas tributarias, es mejor dictar una regla de valoración de modo que se compute un rendimiento de capital inmobiliario mínimo para estos casos, sin

importar los términos reales del contrato, lo cual culmina, en muchos casos, en la imputación de rentas inexistentes sin la posibilidad de ofrecer pruebas en contra.

Decimosegunda. Si un sujeto pasivo afecta un bien o derecho para emplearlo en el desarrollo de actividades económicas pero decide enajenarlo antes de los tres años de efectuada la afectación, ésta se tendrá por no realizada, ya que en opinión del legislador la afectación sólo se hizo para obtener una ventaja fiscal y no porque el bien fuese necesario para el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente.

Decimotercera. Cuando los bienes o servicios objeto de la actividad se destinen al autoconsumo del sujeto realizador de las actividades económicas, o bien se cedan o se presten a un tercero a precio notoriamente inferior al normal de mercado o en forma gratuita, se le dará un tratamiento como si se hubiese aplicado el precio de mercado en la operación y se imputará la obtención de una renta a cargo del prestador o cedente del servicio o bien.

Decimocuarta. En la sección dedicada a las transmisiones a título oneroso el legislador tributario español crea una ficción que consiste en que cuando un sujeto reciba por cierta transmisión un precio desigual al del mercado, se tendrá como real no el recibido sino el de mercado. Es decir, los efectos fiscales se generarán como si se hubiese recibido el precio de mercado. De ahí que, sin importar la realidad, el legislador sustituye el precio real por otro.

Decimoquinta. En aquellas transmisiones a título oneroso de valores mobiliarios sin cotización para la aplicación de la norma, y que además el contribuyente no haya demostrado que el precio aplicado en la operación es semejante al que se hubiese concertado entre partes independientes, la Ley fija un valor de transmisión distinto, alejado las más de las veces del real.

Decimosexta. La posesión de elementos patrimoniales por parte del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuya tenencia no corresponde con la renta o patrimonio por él declarados, así como cuando se deduzcan de la declaración deudas inexistentes, éstas estarán sujetas a gravamen bajo un régimen especial, salvo que el sujeto pasivo acredite que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Decimoséptima. Sería conveniente la creación de una ley de valoración, la cual debiera respetar como mínimo los principios constitucionales, ya que siempre que el legislador tributario español introduce reglas de valoración en el texto legal aplicable al impuesto sobre la renta, utiliza ficciones que quebrantan dichos principios constitucionales, matizando de injusticia al sistema tributario.