

# LA EMPRESA Y LA FAMILIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRD**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Zaragoza*

## **Extracto:**

EN el presente artículo, el autor analiza diversos problemas relativos a las relaciones económicas de las empresas que adopten la forma de empresario persona física o sociedad civil o comunidad de bienes con los familiares del empresario. Estas células empresariales precisan a menudo de la colaboración de miembros de la familia; o utilizan elementos patrimoniales pertenecientes a la familia; y, en cualquier caso, ofrecen variantes al legislador a la hora de fijar el reparto o imputación personal de las rentas. Como cuestión preliminar se abordan algunas cuestiones relativas a la afectación de bienes a la empresa. A partir de ahí se tratan una serie de temas, a saber: las reglas de individualización de rentas de naturaleza empresarial (tanto rendimientos como ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a la empresa); el juego de los familiares a la hora de acceder a las distintas opciones de determinación de los rendimientos empresariales que ofrece la normativa del impuesto; las reglas especiales de valoración para las operaciones realizadas para el empresario por sus familiares en el régimen de estimación directa; y el rol que desempeña la familia en la valoración de las rentas mediante el sistema de estimación objetiva. El trabajo finaliza examinando diversas cuestiones relativas a sociedades civiles y comunidades de bienes en las que la familia del reputado como empresario dentro de la entidad tiene indudable relevancia.

**Palabras clave:** IRPF, afectación de bienes, individualización de rentas, servicios prestados por familiares, estimación objetiva y entidades en atribución de rentas.

# Sumario

- I. Empresa y familia e IRPF. Una primera cuestión: la afectación de bienes a la actividad económica en el IRPF.
  
- II. Individualización de las rentas derivadas de las actividades económicas.
  
- III. Los efectos de las relaciones familiares sobre ciertas opciones que ofrece la normativa en el ámbito de los rendimientos de las actividades económicas, entre otras, las modalidades de estimación.
  1. Las modalidades de determinación de los rendimientos de actividades económicas.
  2. Sobre el régimen de las entidades de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación al IRPF.
  
- IV. Las reglas especiales de valoración en las operaciones realizadas para el empresario por sus familiares en el régimen de estimación directa.
  1. Aproximación a las reglas especiales de valoración.
  2. Sobre los servicios prestados a la empresa por los familiares del empresario.
  3. Otras reglas: cesiones de bienes o derechos por familiares.
  
- V. La familia en la valoración de las rentas mediante el sistema de estimación objetiva.
  
- VI. La fiscalidad de las rentas obtenidas por entidades en régimen de atribución de rentas.
  1. Aproximación al régimen de atribución de rentas.
  2. Familia y reparto familiar de la renta.
  3. Otras particularidades en la regulación de las rentas de las actividades económicas producidas a través de entidades de esta naturaleza.

## Bibliografía.

## I. EMPRESA Y FAMILIA E IRPF. UNA PRIMERA CUESTIÓN: LA AFECTACIÓN DE BIENES A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN EL IRPF

Unir mediante conjunciones copulativas las expresiones empresa, familia e Impuesto sobre la Renta parece conducirnos hasta el concepto tan usado en los últimos años de empresa familiar. La imprecisión de los términos puede conducirnos a ámbitos de estudio un tanto artificiosos, por lo que conviene aclarar cuál es el objeto de este trabajo.

En primer lugar, quiero señalar que me voy a interesar exclusivamente en las empresas que adopten la forma de empresario persona física o sociedad civil o comunidad de bienes. Estas células empresariales precisan a menudo de la colaboración de miembros de la familia; o utilizan elementos patrimoniales pertenecientes a la familia; y, en cualquier caso, ofrecen variantes al legislador a la hora de fijar el reparto o imputación personal de las rentas. Son estos los problemas específicos que trataré, sobre una estructura en la que comenzaré con una cuestión previa: la afectación de bienes a la empresa. A partir de ahí trataré una serie de temas, entre los cuales no faltarán las reglas de individualización de rentas de naturaleza empresarial (tanto rendimientos como ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a la empresa); el juego de los familiares a la hora de acceder a las distintas opciones de determinación de los rendimientos empresariales que ofrece la normativa del impuesto; las reglas especiales de valoración para las operaciones realizadas para el empresario por sus familiares en el régimen de estimación directa; y el rol que desempeña la familia en la valoración de las rentas mediante el sistema de estimación objetiva.

Dado que en España siguen teniendo fuerza las actividades económicas desarrolladas mediante comunidades de bienes y sociedades civiles, terminaré el trabajo analizando diversas cuestiones en las que la familia tiene indudable relevancia.

Estoy abordando ya el significado de la afectación de bienes a la actividad económica, cuestión transversal que incidirá tanto en los rendimientos de la actividad económica como en las ganancias patrimoniales. Se trata de los activos constitutivos de una actividad económica y es una cuestión que cobra una significación especial cuando se cruzan las relaciones familiares.

A los bienes afectos se refiere en primer lugar el artículo 21 de la Ley del Impuesto (los bienes afectos no producen rendimientos de capital <sup>1</sup>). El artículo 28 habla de la afectación o desafectación como hecho que se produce en un momento dado y de los efectos del mismo. El artículo 29 define qué elementos patrimoniales se consideran afectos. El artículo 37 establece reglas específicas para la valoración de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos. Todo ello entre algunas otras menciones que realizan la Ley del Impuesto y su Reglamento <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE núm. 285, de 29).

<sup>2</sup> Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE núm. 78, de 31).

La afectación como hecho o acto se produciría vinculando inmediatamente de su adquisición el bien o derecho o bien, tiempo después de producirse esta adquisición, traspasándolo del patrimonio privado al particular (en palabras de algunos autores, la afectación «sobrevenida»). La afectación en sí misma no constituye una alteración patrimonial susceptible de generar renta, tal y como dice el artículo 28.3 de la Ley del Impuesto. Todo esto sin perjuicio de la trascendencia tributaria que luego pueda tener esta circunstancia, por ejemplo, cuando ulteriormente se transmita el bien o derecho. En consecuencia, los valores no se «actualizarán», sino que figurarán por el valor de adquisición que tuvieran los bienes o derechos en el momento de la afectación, siguiendo las reglas de la determinación de los valores de adquisición propias de las ganancias o pérdidas patrimoniales: coste o valor del bien o derecho, más gastos y tributos inherentes a la adquisición, más el importe de las inversiones o mejoras; menos las amortizaciones que hubieran resultado deducibles (caso por ejemplo de un inmueble que hubiere estado arrendado antes de afectarse). Este valor será la clave para generar, también por ejemplo, gastos correspondientes con el deterioro del bien o derecho. A ello se refiere el artículo 23 del Reglamento del Impuesto.

Los bienes afectos podrán transmitirse, pero también pueden traspasarse o volver a traspasarse al patrimonio privado del titular de la actividad económica. En este último caso hablamos de «desafectación de activos fijos» como hecho o acto. Tal desafectación, de igual modo, tampoco constituye alteración patrimonial, de manera que no produce rentas, sin perjuicio de los efectos que ello tenga en una eventual transmisión, aspecto este que no trataremos de manera directa en este trabajo.

Podemos anticipar que la afectación o no de un bien o derecho va a ser determinante, entre otras, de circunstancias como las siguientes:

- La posibilidad de deducir o no gastos para calcular los rendimientos de la actividad económica, vinculados a su deterioro, conservación, reparación, etc.;
- La calificación de los rendimientos obtenidos, en el caso de que del bien o derecho puedan obtenerse directamente rendimientos; o
- El régimen aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por su transmisión.

Pero, ¿qué bienes o derechos se consideran afectos? Veamos en primer lugar un apunte sobre la titularidad del bien o derecho, que tiene mucho que ver con las relaciones familiares, y penetremos después en el fondo del asunto, examinando las condiciones materiales que exige la normativa reguladora para que se entienda producida dicha afectación.

Parece una obviedad, pero la afectación de un bien o derecho exigiría la titularidad del mismo por parte del titular de la actividad económica. La actividad económica, de una parte, se puede sostener en bienes que no sean de la titularidad del empresario, por ejemplo, arrendados. No estamos hablando aquí de estos bienes, sin perjuicio del tratamiento que puedan tener los gastos relacionados con esos bienes. La actividad económica, de otra parte, se podría sostener en bienes que fueran solo parcialmente de la titularidad del empresario: en tal caso, estaría afecta en sentido estricto una cuota-parte de ese bien; obteniendo la cesión del resto a través del título que fuere, oneroso o gratuito, lo que determinaría también un tratamiento para los gastos relacionados con esa parte, que no viene al caso.

Pues bien, la Ley del Impuesto dice que «La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que su titularidad en caso de matrimonio resulte común a ambos cónyuges». En tal caso, sea cual sea la cuota del cónyuge empresario o profesional (aunque sea un 1%), el bien se considera «afecto» a los efectos vistos más arriba: generación de gastos; calificación de los rendimientos; o tratamiento fiscal de la transmisión. Ello es independiente del régimen económico del matrimonio: la clave está en la comunidad sobre el bien; no puedo compartir la opinión que entiende que los bienes han de ser gananciales, pues la ley no distingue. Esta situación permitiría transmisiones totales o parciales de la empresa entre cónyuges, con nulas implicaciones fiscales, como sucede en el caso correspondiente con la resolución de la DGT V0324-07, de 22 de febrero, que contesta la consulta formulada por un contribuyente casado que desarrollaba la actividad de transporte de mercancías por carretera y se plantea el traspaso de la misma a su esposa, que continuará con el ejercicio de la misma. Se produciría la desafectación y la sucesiva afectación, sobre la base del mismo valor.

Si, por el contrario, el bien fuera privativo del otro cónyuge, no se aplicaría esta regla. Tampoco se predica esta regla de cotitularidades con otros familiares, como ascendientes o descendientes, por lo que habría que aplicar la regla general de cotitularidad vista en el párrafo anterior.

Las particularidades de los bienes de cotitularidad conyugal nos seguirán apareciendo.

Dicho esto, la afectación de los bienes a las actividades económicas aparece regulada en los artículos 29 de la Ley y 22 del Reglamento del IRPF. En su virtud, se considerarán bienes o elementos patrimoniales afectos cualesquiera que el contribuyente utilice para los fines de la actividad y con carácter general sean necesarios para la obtención de los rendimientos. Se presumen no afectos los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales que tenga obligación de llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

Esta afectación a la actividad económica toma como presupuesto que el titular de la actividad utilice los elementos patrimoniales *exclusivamente* para los fines de la misma, pues entiende no afectados aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y privadas. Es cierto que se ha previsto que, cuando haya elementos patrimoniales que solo sirvan parcialmente al objeto de la actividad, se afectarán parcialmente: pero ello se condiciona a que dicha parte sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En consecuencia, no serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles, como vehículos u otros bienes muebles, quedando en la práctica reservada la posibilidad de aprovechamiento parcial para los inmuebles (por ejemplo, el médico estomatólogo que sitúa su consulta en parte de su vivienda habitual). La situación derivada de la afectación parcial de un inmueble, destinando el resto a vivienda plantea interesantes cuestiones que, a mi entender, no terminan de estar bien resueltas en la normativa, vinculadas a la deducción por adquisición de vivienda habitual.

La reglamentación vigente salva los casos en los que la utilización para necesidades privadas sea accesoria y notoriamente irrelevante, por ser utilizados en días u horas inhábiles. Ahora bien, tratándose de turismos o vehículos asimilados –con las lógicas salvedades–, ni siquiera se permite eso, excepto los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores, los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales y los destinados a ser objeto de cesión o uso con habitualidad y onerosidad.

La ley menciona, en particular, como elementos afectos:

- Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes destinados a los servicios económicos o socioculturales del personal al servicio de la actividad.

Por el contrario, se advierte que en ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo y –lo que es de gran importancia– los representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros. De este modo, los rendimientos procedentes de estos bienes tributarán como rendimientos del capital y la transmisión de los mismos generaría ganancias de patrimonio de bienes «no afectos»; y no podrán computarse gastos por ellos en el ámbito de la actividad económica. En cambio, no tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

## II. INDIVIDUALIZACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Una de las cuestiones más controvertidas alrededor de la imposición sobre la renta personal de las personas físicas ha sido la consideración conjunta o no de las rentas obtenidas por los integrantes de una unidad familiar, con trascendentales implicaciones a la hora de calcular la cuota de un tributo esencialmente progresivo. La Ley del Impuesto parte en efecto de un sistema de tributación separada o individual, incorporando criterios específicos de individualización para articular la tributación de los miembros de la llamada unidad familiar. No obstante, con carácter opcional, los contribuyentes integrados en una unidad familiar podrán acogerse a un sistema de tributación conjunta, lo que implicará el gravamen global de las rentas de todos sus miembros. A tal fin existen mecanismos que pueden hacer más atractivo este modelo en algunas situaciones. La realización del hecho imponible, la obtención de renta, requiere concretar el sujeto o persona que obtiene la renta, entendiéndose por tal, la obtención de los distintos rendimientos, ganancias de patrimonio o rentas imputadas legalmente. Esta determinación, a la que se denomina individualización de las rentas, está contemplada en el artículo 11 de la ley. La necesidad de concretar el sujeto que obtiene cada clase de renta, donde adquiere su máxima importancia es en los casos en que una persona pertenece a un grupo familiar, pues la titularidad de los bienes y derechos de los que provienen las rentas, así como la titularidad de estas, pueden estar reguladas en el ordenamiento jurídico privado –civil o mercantil– en la medida en que se ocupan del régimen económico de la familia. De ahí que el ordenamiento tributario haya de pronunciarse para aceptar las conclusiones que se derivarían de estas otras normas o bien para establecer sus propios criterios de individualización de las rentas dentro de la familia. En tal sentido, desde que se instauró en España un modelo de tributación no obligatoriamente acumulada de las rentas percibidas en el seno de las familias, el legislador introdujo criterios para atribuir dichas rentas a cada contribuyente. Estos criterios se alejan sensiblemente de las directrices de nuestro Derecho civil, que determina la titularidad de las rentas en función de regímenes económico-matrimoniales que pueden ser objeto de pacto con cierta libertad. En suma, lo que viene haciendo la ley fiscal es fijar criterios homogéneos de atribución de las rentas con independencia del régimen económi-

co-matrimonial al que se sometán los cónyuges. Como ordena el citado precepto, a efectos del Impuesto la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

Este es uno de los puntos conflictivos de la ley, en la medida en que una ley fiscal establece un criterio de imputación de rendimientos diferente del que correspondería en aplicación estricta de la legislación civil en lo que se refiere a la sociedad legal de gananciales, régimen de participación u otros análogos contemplados en los sistemas civiles forales.

Veamos en particular qué sucede con los rendimientos de la actividad económica y con las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos a la actividad económica.

Los rendimientos de la actividad económica se entenderán obtenidos por quienes de forma *habitual, personal y directa*, realizan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad. La ley, en su artículo 11, establece una presunción *iuris tantum* en orden a considerar qué reúnen los requisitos señalados por las personas físicas que aparecen como titulares de la actividad empresarial o profesional.

Dicho de otro modo, la imputación personal no es dependiente de la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a la empresa, sino de la titularidad de la actividad. Recuérdese que dijimos que «La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que su titularidad en caso de matrimonio resulte común a ambos cónyuges». Así pues, la empresa en su sentido patrimonial puede pertenecer a los dos cónyuges, pero la renta se la imputará de manera exclusiva el que ejerza la actividad. Algunos escarceos en sentido contrario procedentes de algún Tribunal Superior de Justicia (TSJ) fueron frenados en seco por el Tribunal Supremo (TS), como se deduce de las Sentencias de 20 de abril de 1996<sup>3</sup>; 8 de octubre de 1997<sup>4</sup> o 14 de octubre de 1998<sup>5</sup>.

Con frecuencia se plantean dudas y conflictos acerca de la titularidad de estas rentas en caso de matrimonio. La cuestión es si, a la vista de la realidad de los hechos, se atribuyen a uno solo de ellos o pueden repartirse en el entendimiento de que ambos realizan de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad. En este último caso, parece que habría una comunidad de bienes susceptible de tributar por el régimen de entidades en atribución de rentas al que me referiré al final de este trabajo.

Es cierto que la titularidad formal de la empresa, resultante de las altas censales y en su caso en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), no pasa de ser una mera presunción. Pero resulta difícil desvirtuarla. Veamos algunos casos en los que el contribuyente, que lo pretendía, no lo consiguió:

- Un caso en el que la empresa como bien patrimonial era privativo del cónyuge que no ostentaba la titularidad formal (la esposa), aun admitiéndose una cierta colaboración en la actividad del esposo, a cuyos efectos se dio de alta en el régimen de autónomos. Resultaba además que las declaraciones fiscales se habían presentado siempre a nombre del esposo y

<sup>3</sup> RJ 4261.

<sup>4</sup> RJ 7747.

<sup>5</sup> RJ 8387.

que las facturas eran emitidas por él y las recibidas se giraban a él (Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2008 <sup>6</sup>).

- Otro caso en el que, siendo ganancial el inmueble afecto a la actividad de abogado-graduado social, la esposa del titular formal, que colaboraba en la actividad, figuraba dada de alta en régimen de autónomos y los dos conjuntamente firmaron un contrato de colaboración profesional con dos de sus hijos. Frente a ello se apunta que en todos (absolutamente en todos sin excepción) los recibos de honorarios girados a los diversos clientes (con la correspondiente retención a cuenta del IRPF) aparecía solo el nombre del esposo. Se trata de la Sentencia del TSJ de Navarra de 15 de junio de 2000 <sup>7</sup>.
- Otro caso, referido a una actividad empresarial de tintorería, cuyos rendimientos fueron imputados por la Administración a uno solo de los cónyuges partícipes del negocio. Se trata de enervar la presunción legal con datos como la existencia de una cuenta de la titularidad de ambos cónyuges en la que se asientan partidas o movimientos referentes al negocio, o las declaraciones juradas de proveedores afirmando que los pedidos eran realizados por la cónyuge del demandante. O que el otro cónyuge está dado de alta en el régimen de autónomos de la Seguridad Social. En contra de ello, en la sentencia que resuelve el litigio se pone de manifiesto, primero, que si bien es cierto que el cónyuge del demandante aparece dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) lo es a título de «colaboradora»; segundo, que los albaranes de proveedores van dirigidos al demandante y que la documentación comercial de aquel negocio aparece con el membrete del demandante. Por todo lo cual no acepta que el otro cónyuge pueda entenderse como co-regentador del negocio (Sentencia del TSJ de Galicia de 31 de marzo de 2000 <sup>8</sup>).
- Y otro caso relativo a una actividad agraria, en la que las tierras pertenecían a la sociedad ganancial. El matrimonio alegaba que los dos ejercen actividad de mera dirección, puesto que trabajan por cuenta ajena en otra actividad y mantienen la agraria mediante asalariados. A la vista de que las facturas emitidas y recibidas, así como la contratación de personal se efectúa a nombre de uno de ellos la renta debería imputarse solo a él. La DGT se inclina porque se le impute a él <sup>9</sup>.

Aunque también hay asuntos en los que sí tuvo éxito, como el resuelto por el TSJ de Canarias, Tenerife, mediante Sentencia de 8 de marzo de 2007 <sup>10</sup>. La sala se apoya (exageradamente) en el carácter ganancial del negocio en cuestión (una funeraria), aunque es cierto que añade otros datos enervatorios de la presunción, como que el otro cónyuge era titular de otros negocios de la misma clase, por los que ya estaba dado de alta en el IAE. Su esposa al adquirir una funeraria y ser titular de la mitad indivisa se dio de alta pues ella no venía desarrollando dicha actividad con anterioridad.

Ocasionalmente surgen casos sorprendentes. Como aquel en que el rendimiento había sido declarado por el titular formal de la actividad y fue la propia Inspección la que trató de enervar la presunción.

<sup>6</sup> JUR 2008 290360.

<sup>7</sup> JT 1612.

<sup>8</sup> Id. CENDOJ 15030330032000100610.

<sup>9</sup> Cfr. DGT res. 0298-01, de 16 de febrero.

<sup>10</sup> JUR 2007 173501.

Se daba la circunstancia de que los rendimientos obtenidos eran negativos y la Inspección los imputó a medias entre el titular formal y su cónyuge a resultas de la comprobación. El caso fue resuelto finalmente por el TSJ de Asturias, mediante Sentencia de 14 de septiembre de 2006, que dio la razón al sujeto pasivo<sup>11</sup>. Según la Administración, del hecho que el titular formal percibía un sueldo elevado en una empresa privada, declarado como rendimiento del trabajo, se infiere que desempeña un puesto de responsabilidad en la empresa y, en consecuencia, continúa presumiendo que no dispone de tiempo suficiente para el desempeño de una segunda actividad, por lo que concluye que parece desprenderse que quien realmente ejerce la actividad o al menos con una intervención habitual personal y directa, en proporción más que relevante es la esposa y no el esposo. Al entender del TSJ, esta cadena de suposiciones se revela como insuficiente para enervar la presunción legal *iuris tantum* referida. Dicho de otro modo, no acepta la prueba a través de presunciones como enervatoria de una presunción legal.

Con alguna frecuencia, la realización de las actividades presenta ciertas exigencias que se darán únicamente en uno de los cónyuges, y esto resulta determinante de la imputación de las rentas en cabeza de uno solo de ellos. La lógica es aplastante para la DGT, que contesta que deben imputarse las rentas, por esta razón, al cónyuge farmacéutico titular, en el caso de oficinas de farmacia (resolución DGT 1730-97, de 29 de julio); al cónyuge titular de la concesión de un estanco, en el caso de estos establecimientos (resolución DGT 2371-00, de 19 de diciembre); al cónyuge titular de la administración de loterías, en tal caso (resolución DGT 1873-00, de 24 de octubre); o al poseedor del título habilitante de transportista (resolución DGT 0207-05, de 10 de junio, bien es cierto que en este caso no se planteaba la cuestión respecto de su cónyuge). Esto es lo que consideró el centro directivo: pero sobre conflictos y no sobre hipótesis, nos hemos encontrado con respuestas más matizadas. Veamos algunos casos:

- *En lo que concierne a oficinas de farmacia.* El TSJ de Aragón, mediante Sentencia de 6 de octubre de 2004 mantiene el mismo criterio que la DGT<sup>12</sup>. Considera la sala de Zaragoza que en una farmacia, en que solo uno de los cónyuges es titular, no procede imputar por mitad los rendimientos a cada cónyuge, aunque el otro cónyuge preste servicios en la misma, y ello aunque el régimen económico sea el de gananciales, en cuanto se requiere una cualificación y titulación especiales y se limita el ejercicio de dicha actividad a las personas que se hallen en posesión del correspondiente título y autorización administrativa. Es lo que sucedía en el caso de autos con la esposa.
- *En lo que concierne a estancos.* El TSJ de Andalucía, Sevilla, ha dictado una serie de sentencias, estimando las demandas de los sujetos pasivos. La defensa del criterio administrativo estaba en que el comercio al por menor de labores de tabaco en España, con excepción de las Islas Canarias, se mantiene en régimen de monopolio del que es titular el Estado, que lo ejerce a través de la Red de Expendedurías de Tabaco y Timbre, de manera que los expendedores de tabaco y timbre, necesariamente personas físicas, se configuran como concesionarios del Estado que se comprometen a gestionar por sí mismos la expendeduría cuya concesión les haya sido otorgada, sin perjuicio de la ayuda que puedan prestar los auxiliares o dependientes que precisen. El TSJ no comparte esta tesis, en el entendimiento de que el ordenamiento autoriza, como una de las situaciones posibles, la cotitularidad conyugal de la empresa de venta al por menor de tabaco. A su juicio, se asimila erróneamente la concesión con la empresa y pone de

<sup>11</sup> JUR 2006 251899.

<sup>12</sup> JT 2005 492.

manifiesto que el título concesional constituye un elemento de la empresa, y como tal, susceptible de aportación a la misma, aportación que seguiría las reglas generales sobre constitución de empresa por el consorcio conyugal. Concluye su fallo estimatorio afirmando su convicción de que la empresa de venta al por menor de labores de tabaco se sostiene por el trabajo e industria de los dos cónyuges, apuntando como dato relevante que ambos cónyuges satisfacen el recurso cameral permanente y se hallan dados de alta en el RETA, figurando como su actividad, precisamente, la de venta al por menor de tabacos. Se trata de las Sentencias del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 13 de julio de 2006<sup>13</sup>; de 11 de mayo de 2007<sup>14</sup>; de 25 de julio de 2008<sup>15</sup>; y de 3 de diciembre de 2008<sup>16</sup>.

- *En lo que concierne a administraciones de lotería.* El TSJ de Aragón mantiene un criterio bien distinto al que el tribunal andaluz defendía respecto de los estancos. La sala apela a la normativa sectorial, de la que se desprende a su parecer que la condición de titular de la administración de loterías corresponde a la persona física que resulta seleccionada por concurso, a la que se encomienda la gestión del servicio, lo que no impide la colaboración de otras personas en la gestión de dicha administración, pero sin que esta circunstancia comporte la modificación de la titularidad inicial ni la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad. Se trata de la Sentencia del TSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2004<sup>17</sup>.
- *En lo que concierne a otras actividades.* La antes citada Sentencia del TSJ de Navarra de 15 de junio de 2000 da también una gran relevancia a la hora de imputar las rentas al hecho de que, de acuerdo con el ordenamiento vigente, para el ejercicio profesional de las actividades de abogado y de graduado social se requiera una titulación que uno de los cónyuges no tiene, por lo que difícilmente puede ser quien de manera personal, habitual y directa la ejerza.

Nótese que el reparto de las rentas va a ser algo que generalmente va a beneficiar a los contribuyentes, a causa de la progresividad del impuesto. Pero, como veremos con detalle, la solución es más matizada en función del régimen de determinación de los rendimientos que se pueda utilizar. Dicho de otro modo, si en el régimen de estimación directa es clarísimo, en cambio en el de estimación hay resortes que enturbian esta perspectiva. Precisamente por ello, se observa un combate menor por parte de la Hacienda Pública hacia las situaciones de cotitularidad en estimación objetiva (al contrario) en casos como el resuelto por la Sentencia del TSJ de Aragón de 12 de noviembre de 2004<sup>18</sup>.

Finalmente, las *ganancias y pérdidas patrimoniales* se considerarán obtenidas por las personas que sean titulares de los bienes y derechos de que provienen. No hay matiz alguno para bienes afectos a una actividad económica, por lo que en el caso de transmisión de bienes afectos a la actividad, pero que la titularidad de lo transmitido no corresponda completamente al titular de la actividad, la renta se imputará proporcionalmente a los titulares de lo transmitido. Como se ha visto, es el caso de bienes de titularidad común de ambos cónyuges, afectos a la actividad de uno de ellos.

<sup>13</sup> JUR 2007 47710.

<sup>14</sup> JUR 2008 43640.

<sup>15</sup> JT 2009 149.

<sup>16</sup> JUR 2009, 72141.

<sup>17</sup> JUR 2005 70322.

<sup>18</sup> JT 2005 406.

### III. LOS EFECTOS DE LAS RELACIONES FAMILIARES SOBRE CIERTAS OPCIONES QUE OFRECE LA NORMATIVA EN EL ÁMBITO DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS, ENTRE OTRAS, LAS MODALIDADES DE ESTIMACIÓN

Los rendimientos provenientes de las actividades económicas están regulados en los artículos 27 a 32 de la Ley del Impuesto, resultando también implicado el 16 de dicho Texto, todo ello con profuso desarrollo reglamentario. En su seno juegan algunas de las opciones que nos interesan en este epígrafe, sobre todo las tres modalidades de estimación. Pero también quiero dedicar unas líneas a algunas consecuencias que se extraen del llamado régimen especial para las empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, en íntima relación con la posición del grupo familiar.

#### 1. Las modalidades de determinación de los rendimientos de actividades económicas.

El sistema que se define como régimen general para la determinación de los rendimientos de actividades económicas es un régimen de *estimación directa*, un sistema de determinación exacta del resultado económico íntimamente conectado con el cálculo del beneficio o pérdida en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, ha de tenerse en cuenta que, para determinadas actividades de escasa envergadura, la cuantía de los rendimientos podrá fijarse por el sistema alternativo —más sencillo— previsto en los artículos 16 y 31 de la Ley del Impuesto. Se trata de la *estimación objetiva*. El legislador trata de conjugar estos dos principios contrapuestos. Por una parte la neutralidad fiscal respecto de las actividades económicas, sean desarrolladas o no en forma societaria. Por otra, no pierde la perspectiva de las características particulares de buen número de pequeños operadores económicos, con importantes carencias de infraestructura y cuyo patrimonio afecto a la actividad no está perfectamente separado.

Así pues, el cálculo del rendimiento neto de esta categoría de rentas se puede determinar por dos sistemas diferentes: la estimación directa (normal o simplificada) y la estimación objetiva. La aplicación a cada actividad económica de uno u otro sistema depende del cumplimiento de una serie de requisitos que están en función de la clase de actividad de que se trate, del volumen de operaciones realizadas, etc. La estimación objetiva será el sistema que proceda cuando la actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre entre las clasificadas reglamentariamente dentro de tal sistema, no se superen ciertos umbrales de corte y, además, no se haya renunciado al mismo. Este régimen de estimación objetiva, realmente aplicable solo a las pequeñas empresas que realicen determinadas actividades, trata de facilitar el cálculo del rendimiento neto y de aliviar las cargas formales y registrales de estas. De aquí resulta que el sistema que se define como régimen general para la determinación de los rendimientos de actividades económicas sea el régimen de *estimación directa*, pues será aplicable a todas aquellas actividades que no se incluyan en la estimación objetiva. La estimación directa, descrita sucintamente más arriba, se desdobra luego en dos *modalidades*: *la normal y la simplificada*. En esta última solo se observan respecto a la primera menores cargas registrales y una cierta simplificación en la determinación del rendimiento neto.

La reglamentación vigente también se ocupa de articular cómo han de determinarse los rendimientos en la hipótesis de que una misma persona desarrolle varias actividades. La solución que ofrece es muy sencilla: todas y cada una de las actividades han de someterse a la misma fórmula de estimación. Por ello, cualquier exclusión o renuncia a alguno de los regímenes más simplificados

(estimación objetiva o directa simplificada) arrastrará a toda la actividad del interesado al régimen que, en cada caso, resulte procedente (estimación directa simplificada o normal).

Dicho esto, estudiemos con más detalle el método de estimación al que puede o debe acogerse la empresa, fijándonos en ciertas circunstancias muy propias de la empresa familiar. Comenzaré con la estimación objetiva.

El ámbito de aplicación del procedimiento de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la *naturaleza de las actividades y cultivos*, bien por *módulos objetivos* como el volumen de operaciones, número de trabajadores, importe de las compras, superficie de la explotación o activos fijos utilizados, etc. Bajo estos parámetros, el Ministerio de Economía y Hacienda fija el *listado de actividades* que pueden acogerse a la estimación objetiva. De acuerdo con el último texto aprobado será aplicable, primero, a actividades agrícolas, ganaderas y forestales; y segundo, a otros sectores, entre los que se puede citar el comercio al por menor, la hostelería, peluquería, transporte, talleres de reparación, albañilería, carpintería, decoración, copistería, ciertas actividades de enseñanza, algunas pequeñas industrias, etc.<sup>19</sup>. A la estimación objetiva podrán incorporarse los que desarrollen exclusivamente dichas actividades, pues la realización de otra distinta que no encaje en este listado excluye a todas de esta posibilidad.

Claro que estos sujetos solo podrán *acogerse* efectivamente a la estimación objetiva siempre y cuando no superen ciertas magnitudes que también determinarían su exclusión.

- En primer lugar, el régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo *volumen de ingresos* en el año inmediato anterior supere determinadas cifras. Más en concreto, se descarta la aplicación del régimen de estimación objetiva cuando se superen los 450.000 euros para el conjunto de actividades, aunque a estos efectos solo se computarán aquellas en que el destinatario haya exigido factura, las destinadas a Administraciones públicas o al extranjero. En este marco presentan importantes especialidades las *actividades agrícolas, ganaderas y forestales*, cuyo rendimiento neto se calcula precisamente en función de su volumen de operaciones. En ellas se tiene en cuenta como magnitud específica adicional un volumen de operaciones de 300.000 euros, de tal forma que, de superarse, se produciría la exclusión del sistema modular. Esa cifra se aplicaría sobre el conjunto de estas actividades agrícolas, en la hipótesis de que una misma persona desarrollase más de una de ellas. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.
- En segundo lugar, el régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo *volumen de compras* de bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio inmediato anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.
- Y en tercer lugar, tampoco han de superarse otras *magnitudes específicas* ahora ya para cada sector de actividad. Las más habituales han sido el número de empleados y, en algunos

<sup>19</sup> Se trata de la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 288, de 29).

casos, número de vehículos. Estos datos se *aplican separadamente a cada una de las actividades* que, en su caso, desarrolle el sujeto pasivo, tomándose en consideración los límites por empleados o número de vehículos de forma individualizada y no globalmente en relación con todas las que eventualmente se pudieran ejercer.

A partir del ejercicio 2007, se ha introducido una regla según la cual, para calcular estos límites cuantitativos, conjunto de actividades y volumen de las compras en bienes y servicios, o el importe de las obras y servicios subcontratados, o las magnitudes específicas en función del empleo u otros datos, deberá computarse no solo el volumen correspondiente a las actividades desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes. Las actividades desarrolladas deben ser idénticas o similares y debe existir una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales y materiales.

Sin entrar en mayores teorizaciones, parece claro que con esta medida se pretende restringir el número de empresas a las que pueda serles de aplicación esta modalidad tan criticada. Repasando sus presupuestos de hecho:

- Son actividades idénticas o similares, entendiéndose por tales las clasificadas en el mismo grupo en el IAE (nótese que no se trata del epígrafe, sino del grupo, mucho más amplio);
- Con una dirección común, compartiendo medios personales y materiales; y
- Desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes (aunque no convivan con el empresario), así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores. Cuando la Ley del Impuesto habla de descendientes y ascendientes, excluye los que lo sean por afinidad, como se ha podido comprobar en cuanto a la determinación del mínimo familiar.

En definitiva, si cualquiera de estas magnitudes (volumen de operaciones, otras magnitudes) se sobrepasan, el sujeto pasivo determinará su rendimiento por estimación directa en los siguientes tres años. En el caso de que se trate de una magnitud específica de una actividad, la exclusión para la misma determinará la exclusión para todas las demás: recuérdese que para todas las actividades habrá que aplicar el mismo sistema de cálculo del rendimiento neto. A su vez, y dentro de la estimación directa, podrá ser la modalidad simplificada si se reúnen los requisitos para no ser excluido del mismo. Por otra parte, el régimen tampoco podrá aplicarse por los contribuyentes cuyas actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del impuesto (territorio español). A estos efectos, se entenderá que determinadas actividades de transporte se desarrollan, en cualquier caso, en territorio español.

La exclusión debida a la acumulación familiar de las magnitudes no deja de plantear algunas situaciones curiosas. Como la contenida en la resolución de la DGT V2507-07, de 23 de noviembre, que trata de un contribuyente que había quedado excluido del método de estimación objetiva para el año 2007, por razón del volumen de ingresos o de compras conjuntamente con su cónyuge, que ejercía la misma actividad. El caso es que en marzo de 2007 presentó demanda de divorcio y se interesó por el retorno a la estimación objetiva, lo que no era procedente al entender del centro directivo.

Tal y como dispone la Ley del Impuesto, este régimen se utilizará con carácter voluntario. No obstante, los sujetos pasivos que desarrollen actividades a las que resulte de aplicación determinarán el rendimiento neto conforme al mismo, salvo que renuncien a él con anterioridad al inicio del período impositivo. La renuncia conducirá a la estimación directa, simplificada o normal según las características de la actividad y la voluntad del sujeto pasivo. Se entiende por un período mínimo de tres años, entendiéndose prorrogada tácitamente mientras no sea revocada.

Visto lo que corresponde a la estimación objetiva, entramos en las cuestiones propias de la *estimación directa*.

El *régimen de estimación directa simplificada* es potencialmente aplicable a todas las actividades económicas que su importe neto de cifra de negocios no supere los 600.000 euros en el año inmediatamente anterior. En el caso de que una persona desarrolle varias actividades, este límite se tomará para el conjunto de las mismas.

En el primer año de ejercicio siempre puede utilizarse esta modalidad.

El importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.

La exclusión de este régimen, por superar la cifra de negocios antes descrita, producirá efectos en el año inmediatamente posterior a aquel en que se produzca el exceso.

Esta modalidad de estimación se aplicará *siempre* que se cumpla con los requisitos antes señalados, salvo que el sujeto pasivo renuncie de forma expresa a la misma. La renuncia tendrá una duración mínima de tres años, entendiéndose tácitamente prorrogada para los siguientes si no se revoca.

Cuando se produzca la exclusión o se renuncie, el sujeto pasivo determinará sus rendimientos en la modalidad normal. Y es que el *régimen de estimación directa normal* de los rendimientos empresariales o profesionales es potencialmente aplicable a todos y cada uno de los titulares de actividades económicas.

## **2. Sobre el régimen de las entidades de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación al IRPF.**

Aunque no puedo tener el propósito de explicar las reglas de cálculo de las modalidades de estimación previstas por la Ley del Impuesto, sí fijaré las características básicas, ahora, del régimen de estimación directa. Este se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de ciertas especialidades que fija la normativa del IRPF <sup>20</sup>.

<sup>20</sup> Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE núm. 61, de 11 de marzo).

La renta, según dispone la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se calcula a partir del resultado contable, detrás del cual subyacen partidas de ingresos y gastos. En relación con los ingresos íntegros computables, la remisión a las normas de este impuesto es prácticamente total. Respecto de los gastos, podemos adelantar que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) realiza una remisión general a los datos extraídos de la contabilidad del sujeto pasivo, si bien advirtiendo de las matizaciones que se encuentran en la propia ley respecto de ciertas partidas (amortización del inmovilizado, pérdida de valor de elementos patrimoniales, provisiones, gastos no deducibles, reglas de valoración, arrendamiento financiero...).

Hay una cuestión importante: ¿resultan aplicables a las personas físicas titulares de explotaciones económicas las reglas que la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé para las llamadas «entidades de reducida dimensión» en lo que concierne a ciertos gastos como amortizaciones, provisiones o arrendamiento financiero? En efecto, uno de los regímenes especiales de este impuesto se predica de las llamadas entidades de reducida dimensión, definidas por el artículo 108 del TRLIS por un techo para su cifra de negocios: ocho millones de euros.

Pues bien, la respuesta a la pregunta formulada sería afirmativa, en tanto en cuanto el importe de la cifra de negocios para el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente no supere la marcada para las entidades beneficiarias de este régimen: ocho millones de euros.

El caso es que el párrafo tercero de este artículo 108 expande la cifra al grupo de sociedades (en el sentido normativo, del Código de Comercio), refiriéndolo precisamente al grupo; pero es que además ordena aplicar ese umbral en determinadas situaciones en las que a la sociedad o sociedades se añaden empresas de las personas físicas vinculadas con la sociedad por ciertas relaciones de participación, etc., y de sus familiares <sup>21</sup>.

Al respecto dice la DGT que teniendo en cuenta que el régimen especial previsto para las empresas de reducida dimensión es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, la cifra de negocios de la actividad desarrollada directamente por una persona física debe sumarse con la cifra de negocios de las sociedades participadas por dicha persona física a la hora de determinar la aplicación del mencionado régimen especial (resolución DGT 1901-01, de 24 de diciembre). Esta acumulación sí me parece defendible en cuanto a la fijación del umbral de corte para el empresario persona física.

A la vista de lo que previene el artículo 108.3 del TRLIS se planteó si algunos de los umbrales de corte propios del IRPF debían aplicarse también no de manera individual sino en función del «grupo familiar»: me refiero a los que afectan a la posibilidad de optar por las modalidades de esti-

<sup>21</sup> Dice textualmente que «Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

mación objetiva o directa simplificada. Aunque, en efecto, de alguna resolución de la DGT como la 1984-97, de 1 de octubre, se haya podido extraer algún apoyo a esta idea, ha de advertirse que es una expansión totalmente improcedente y que carece de cualquier cobertura normativa. Y que, además, otras resoluciones de la DGT permiten aventurar lo contrario: así por ejemplo, la resolución de la DGT 1652-00, de 28 de septiembre, en relación con un sujeto titular de actividades económicas, precisamente en estimación objetiva, que también es socio de una mercantil.

A favor de la no expansión de esta regla a situaciones impropias como esta, insistiré en que a partir del ejercicio 2007 se ha introducido una regla que tiene un cierto parentesco con aquella, si bien a los solos efectos de la estimación objetiva: la medida anti-fraccionamiento a la que nos referimos en el apartado anterior y a la que hay que estar, de manera exclusiva.

#### **IV. LAS REGLAS ESPECIALES DE VALORACIÓN EN LAS OPERACIONES REALIZADAS PARA EL EMPRESARIO POR SUS FAMILIARES EN EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA**

Si pensamos en reglas específicas de valoración de las operaciones, está claro que enseguida encontramos las que la Ley del Impuesto ubica en un capítulo al que precisamente denomina «reglas especiales de valoración». Con estas reglas pretendería hallar pautas comunes para la valoración de cualquier tipo de renta cuando se presentan ciertas circunstancias: bien que la contraprestación sea en especie; bien que la operación se realice en condiciones de gratuidad o semigratuidad (o incluso sobrevaloración) que muchas veces son sospechosas. Estas reglas definen básicamente pautas para la valoración de las magnitudes que componen esa renta, sobre todo ingresos.

Las reglas que ofrece este capítulo para supuestos en los que la contraprestación se aleja o puede alejarse de parámetros de mercado no son todas las que aparecen en la ley, ya que estas conviven con otras propias fijadas en cada capítulo de renta: autoconsumos empresariales o arrendamientos inmobiliarios a parientes; gastos por servicios de familiares o cesiones de bienes por estos. Vamos a procurar una visión unificadora, aunque luego nos centremos en las cuestiones más propias del ámbito de este trabajo.

##### **1. Aproximación a las reglas especiales de valoración.**

Comencemos señalando que la Ley del Impuesto completa la rúbrica correspondiente al hecho imponible (art. 6) con una previsión que nos avanza cómo a lo largo del articulado de la ley se entenderá que todas las prestaciones realizadas por el contribuyente tienen una contraprestación o retribución en favor de este, salvo prueba en contrario. En concreto –señala este precepto–, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. La operatividad del mismo se traduce en lo siguiente: la Administración, a la hora de comprobar la veracidad de la declaración del contribuyente, podría considerar que, existiendo una prestación, un servicio, hay contraprestación, e incluirá este ingreso en

su renta sin necesidad de demostrar que efectivamente se produjo la transferencia. En suma, será el interesado el que tendrá que probar fehacientemente que no hubo contraprestación para que no opere la *presunción de onerosidad*. La Ley del Impuesto determina, en un precepto aparte, los criterios para la *valoración de las correspondientes rentas*. Según el artículo 40 de la ley, la valoración de las rentas estimadas por trabajo o capital se efectuará por su *valor normal de mercado*, considerándose como tal –salvo prueba en contrario– el precio que se acordaría entre sujetos independientes. Como regla más particular, si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos, la contraprestación se estimará aplicando el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo. Esto será pues lo que tendrá en consideración la Administración, salvo que el contribuyente consiga demostrar fehacientemente que no hubo contraprestación o que fue inferior al valor de mercado, y por eso lo consignó así en su declaración.

En el ámbito que más nos interesa, se darán con alguna frecuencia casos de prestaciones del trabajo o del capital efectuados por familiares y parientes del empresario a este mismo, y a las que no les sean de aplicación algunas otras de las reglas que estudiaremos *infra*, y que se predicán de cónyuges e hijos menores. Por ejemplo, la colaboración de hijos mayores en la actividad empresarial del padre o madre: dice la DGT en su resolución V1273-07, de 18 de junio, que, confeccionada la nómina sin satisfacer efectivamente a su hijo el importe correspondiente a la misma, no cabría la deducción de gasto alguno en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. Será una consecuencia secundaria de la gratuidad de la prestación, determinante de que el hijo mayor no compute renta alguna en su declaración. Ahora bien, tendría que estar en situación de demostrar esa gratuidad si la Administración, comprobando, opusiera la presunción de onerosidad. La cuestión es la siguiente: si la Administración optase por imputarle rentas por aplicación de la presunción, ¿serían deducibles en cabeza del empresario? No es cuestión resuelta por la ley ni tampoco la DGT se pronuncia sobre ello. Ahora bien, parecería de justicia que se admitiese este impropio «ajuste secundario».

Mientras esta es la solución que se arbitra para las operaciones mencionadas –trabajo personal, capital–, otra bien distinta es la que se refiere a las prestaciones realizadas en el ámbito de una actividad económica. Del artículo 28.4 se deduce que se habrán de incluir entre los ingresos lo que se da en llamar «autoconsumo», definido como la cesión de bienes o prestación de servicios a terceros de forma gratuita o mediante contraprestación notoriamente inferior al valor normal de mercado, o de igual forma las destinadas al uso o consumo propio. Esto viene a constituir lo que se denomina una *ficción*, pues se sustituye la realidad de las cosas por el mandato del legislador. La ficción de que ha existido contraprestación no es susceptible de ser alterada por el sujeto pasivo, de tal forma que el particular debe consignar los datos en su declaración atendiendo a los criterios normativos sobre esta cuestión. El criterio que prescribe el citado precepto nos reconduce asimismo al *valor de mercado*. Por las mismas razones expuestas más arriba, creo que es justo que el destinatario-empresario de estas operaciones pudiera deducirse el correspondiente gasto fiscal.

Se plantearía en particular cómo ensamblar el gravamen del autoconsumo con la falta de consecuencias tributarias de las desafectaciones. No es difícil: la regla se aplicaría sobre los bienes del circulante o sobre los servicios, pero quedaría fuera de esta modalidad de autoconsumo lo relativo a los activos fijos.

Finalmente, nos referiremos a las ganancias patrimoniales, en particular, las que proceden de la transmisión de un elemento patrimonial. En torno a las transmisiones onerosas, la Ley del Impuesto contempla especialmente el supuesto de que el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado resultare inferior al normal de mercado (art. 35.3 de la Ley del Impuesto). En ese caso, prevalece el *valor normal de mercado* como valor de transmisión, debiendo el declarante consignar ese valor en su declaración. Este valor debiera tomarse como de adquisición por la contraparte.

Los mecanismos genéricos que acabamos de examinar se completan con otras técnicas más particulares que tratan de salvar aquellas situaciones en las que la contraprestación por una operación se modula, hasta hacerla inexistente si así se conviene, y el fundamento de ese pacto radica en la *vinculación de las partes*. O bien se fijan importes mayores a los que serían ordinarios, con idea de mejorar la posición de las dos partes en su fiscalidad (por ejemplo, desactivando las reglas de individualización de rentas).

Con carácter general puede afirmarse que el legislador sospecha que cuando entre dos personas exista una relación, bien sea de parentesco o bien de intereses económicos recíprocos y comunes definidos en la ley, es posible que los precios que se estipulen, en las operaciones económicas realizadas entre ellos, estén alterados artificiosamente, sean ficticios, incluso que no se estipule contraprestación alguna. Pues bien, va a reaccionar frente a estas situaciones, que considera manipuladoras, con diversas medidas antielusorias.

De entre ellas destacan por su importancia las denominadas precisamente «operaciones vinculadas», reguladas en el artículo 41 de la Ley del Impuesto. En el ámbito propio del IRPF, entendemos por operaciones vinculadas las operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos. Sin embargo, no nos interesamos en este trabajo por estas operaciones en las que la empresa de una persona física tendrá que realizar operaciones con sociedades. El objeto de nuestro interés es el estudio de las operaciones con familiares, en general, y aquellas en las que la empresa es la destinataria de las mismas, en particular.

Conectados pues a los supuestos anteriores se encuentran ciertas operaciones de cesión de bienes o derechos en caso de parentesco, contempladas por la ley mediante reglas de signo distinto, aunque tendencialmente buscan más que fijar «suelos» en las valoraciones –como lo visto hasta ahora–, fijar «techos».

La Ley del Impuesto trata de ordenar en primer lugar las operaciones recíprocas de cesión de bienes o prestación de servicios entre miembros del grupo familiar básico (cónyuges e hijos menores que convivan con el padre, la madre o ambos) cuando se desarrollan en el campo de la actividad económica de uno de ellos. Se persiguen en particular los pactos que violenten de manera indirecta las reglas sobre individualización de rentas más arriba examinadas. Las reglas a las que nos referimos determinan qué cantidad podrá considerar como gasto deducible el miembro del grupo titular de la actividad económica que será la que, correlativamente, consignará como ingreso el familiar que realice la cesión de bienes o prestación de servicios. De ello se ocupa el artículo 30 de la ley, al hilo de las normas para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación direc-

ta. Se distinguen los *servicios de carácter laboral de otras cesiones de bienes o derechos*. Además, existe una regla muy especial para las cesiones inmobiliarias entre parientes: el artículo 24 de la ley previene 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 (imputación de rentas inmobiliarias).

Trataremos específicamente de estas tres reglas:

- Servicios dependientes de familiares para la empresa;
- Cesiones de bienes o derechos de familiares para la empresa; y
- Cesiones inmobiliarias de familiares y parientes para la empresa.

Como se puede comprobar, no hay una regulación global de *todas* las operaciones realizadas por familiares del empresario, sino solo de estas. Así, por ejemplo, no se disciplina la valoración de los servicios para la empresa cuya remuneración tiene también la calificación de rentas de la actividad económica; o la de las transmisiones que se le puedan efectuar. En ambos casos, se aplican las reglas de valoración que acabamos de poner de manifiesto: artículos 29 y 35.3 de la Ley del Impuesto.

En tanto en cuanto este tipo de reglas pueden limitar los gastos deducibles, potencialmente generan una renta ficticia. Sobre la fricción de este tipo de disposiciones con los principios constitucionales de justicia tributaria en general y con el principio de capacidad económica en particular, el Tribunal Constitucional marcó hace muchos años la idea-fuerza que informaría sus decisiones. Así, dijo el Tribunal Constitucional que si se sometiera a tributación una renta inexistente, ello podría, en efecto, afectar al principio de capacidad económica; por esta razón, cuando se impide la deducción de un gasto, ello ha de estar justificado por la consecución de objetivos constitucionales o razones de interés general y ser proporcionado a su finalidad. Añadiendo que esta clase de disposiciones no han de suponer un sacrificio desproporcionado o arbitrario para un particular rendimiento. Concluye su teorización afirmando, primero, que en la fijación de estas medidas el legislador podrá tener en cuenta, entre otros factores, el grado de relación ingreso-gasto y la necesidad de evitar actuaciones elusivas; y, segundo, que razones de política financiera y técnica tributaria avalan que se recurra a técnicas a tanto alzado.

## 2. Sobre los servicios prestados a la empresa por los familiares del empresario.

Entrando en cada una de las tres reglas declinadas, en cuanto a la primera, dice la Ley del Impuesto que, cuando el cónyuge o los hijos menores que convivan con el empresario *trabajen habitualmente y con continuidad* en el seno de la actividad económica de la que es titular otro miembro del grupo, la retribución estipulada será deducible siempre que existiera un contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. Ahora bien, en esas condiciones, no podrá deducir una cantidad superior a la que, según el mercado, corresponda a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el familiar empleado. Ese importe es el que consignará este en concepto

de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios. Esta regla sería más específica que la que nace en el artículo 6 de la Ley del Impuesto y sería, por lo tanto, la que primaría.

Ni que decir tiene que la referencia a los familiares y a la convivencia es muy estricta, no pudiéndose expandir esta regla a otros, como los hijos mayores (cfr. por todas resolución DGT V0293-07, de 19 de marzo).

Se trata de una regla que, de una manera u otra, se incorporó tempranamente a las leyes del IRPF: en concreto, a la normativa de adaptación de la primera Ley del IRPF a las sentencias del Tribunal Constitucional que en 1988 y 1989 hicieron explotar el régimen obligatorio de tributación conjunta en situaciones de unidad familiar. Esta en concreto recibió la bendición del Tribunal Constitucional que, en sus Sentencias 146/1994, de 12 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio, consideró que no imponía una carga irrazonable o desproporcionada, siendo razonable la limitación que entrañaba. Aunque, no se olvide, sí que declaró contraria al principio de capacidad económica la regla anterior que limitó la deducción por el trabajo de los familiares al importe del salario mínimo interprofesional.

En cualquier caso, en la regla encontramos dos estadios: uno, en el que se fija el máximo de la deducción (valor de mercado); otro, previo a este, en el que se fijan unos condicionantes muy determinados para admitir esa deducción (contrato laboral, afiliación a la Seguridad Social y trabajo habitual y continuo). Me voy a centrar precisamente en este estadio previo, que es el realmente conflictivo, pues conduce en no pocas situaciones a que el reputado como empresario acumule toda la renta de la empresa familiar, sin posibilidad alguna de reparto. Entiendo que la circunstancia de que se haya estipulado una retribución superior a la de mercado no impide la deducción limitada precisamente a ese valor de mercado. Lo deja claro la Sentencia del TSJ de Aragón de 6 de octubre de 2004, que, poniendo de manifiesto que las retribuciones percibidas por el cónyuge en la oficina de farmacia de su esposa no son las correspondientes a su cualificación y trabajo desempeñado, ordena la imputación recíproca de las que se ajusten a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional<sup>22</sup>. En el mismo sentido, la Sentencia de este Tribunal de 27 de septiembre de 2004, ahora en relación con una administración de loterías<sup>23</sup>.

En realidad, esta regla ofrece la continuación de la que vimos en cuanto a la individualización de rendimientos. Una vez descartada la situación de cotitularidad empresarial es cuando se plantea la posibilidad de efectuar un reparto de las rentas, digamos que de segundo grado, asignando rentas del trabajo al cónyuge que no tiene la consideración legal de empresario y, en paralelo, deduciendo este importe el empresario. Posibilidad que queda sujeta a unos condicionamientos, a los que dedicaremos los siguientes párrafos. A mi parecer no puede rechazarse una cuarta opción, derivada de que la colaboración del cónyuge o los hijos menores con el empresario se efectúe ordenando aquellos medios humanos o de producción, o dicho de otro modo, prestando al empresario servicios independientes.

Las posibilidades quedan resumidas en el siguiente cuadro:

<sup>22</sup> JT 2005 492.

<sup>23</sup> JUR 2005 70322.

Descripción de la situación	Tratamiento fiscal
<b>Cotitularidad empresarial</b>	Distribución de la renta de la actividad económica entre los miembros del grupo familiar
<b>Colaboración con el empresario mediante contrato laboral y afiliación a la Seguridad Social</b>	Con las limitaciones legales, el empresario deducirá «las retribuciones estipuladas», y el colaborador declarará rentas del trabajo
<b>Colaboración con el empresario faltando alguno de los requisitos anteriores</b>	El empresario no deducirá «las retribuciones estipuladas» ni gasto alguno y el colaborador no imputará rentas en su declaración
<b>Colaboración con el empresario mediante servicios independientes</b>	El empresario deducirá estos gastos y el colaborador declarará rentas de (otra) actividad económica

A continuación vamos a examinar los requisitos legales para que pueda admitirse la deducción de los gastos, ex artículo 30.2.2.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto, a saber:

- Que los familiares trabajasen habitualmente y con continuidad en la actividad.
- Que dispusieran de un contrato laboral; y
- Que estuvieran afiliados al régimen *correspondiente* de la Seguridad Social.

*Lo primero que se exige es que trabajen «habitualmente y con continuidad en las actividades económicas».* Sobre esta cuestión, el TSJ de Galicia, en Sentencia de 29 de junio de 2007, señaló que no puede exigirse una prueba diabólica en este sentido, especialmente, teniendo en cuenta el cumplimiento de los demás de los requisitos exigidos que conlleva a presumir dicha continuidad y habitualidad <sup>24</sup>.

*Lo segundo que se exige es el «oportuno contrato laboral».* Antes de analizar los problemas de esta exigencia, conviene recordar que el artículo 1.3 e) del Estatuto de los Trabajadores declara fuera de su ámbito de aplicación los servicios prestados por familiares, salvo que se demuestre su condición de asalariados <sup>25</sup>. Siguiendo a BLASCO RASERO, nos hallamos pues ante una presunción legal contraria a la laboralidad de la relación de colaboración entre el empresario y sus familiares. Se enervaría demostrando que existe una contraprestación por estos servicios: no se trata de que participen de una manera u otra en los beneficios o se le asignen ciertas cantidades para atender a sus gastos personales, sino que reciban un salario determinado previamente e incondicionado. Nos explica BLASCO RASERO que «la calificación correcta del trabajo familiar es una cuestión de hecho que depende en el supuesto concreto de las circunstancias concurrentes y de las pruebas que, en su caso, se realicen. De todas formas, para destruir la presunción legal no son suficientes meros datos formales (como la existencia de un contrato de trabajo, la adjudicación de una categoría profesional concreta, o la afiliación, alta y cotización al RGSS de la Seguridad Social) que aparentan pero no acreditan la relación laboral. Tampoco basta demostrar la efectiva realización de una actividad, que también se da en el trabajo familiar, sino que es imprescindible acreditar que se realiza en régimen de ajenidad y subordinación y no en el ámbito de la unidad familiar y en beneficio de un patrimonio común. En definitiva, es necesario probar que el sujeto realiza una actividad de forma habitual, sometido a una ordenación del trabajo ajena, por la

<sup>24</sup> JUR 2009 12297.

<sup>25</sup> Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 marzo (BOE núm. 75, de 29).

que percibe una retribución que le permite mantener su independencia económica <sup>26</sup>». Frente a esto, los familiares del empresario que colaboren en la actividad de forma habitual, personal y directa, y participen en los beneficios y en los riesgos de la actividad sin recibir a cambio una compensación salarial, merecen la calificación de trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Quisiera entender que el requisito fiscal no se refiriese a una mera formalidad (existencia de contrato laboral), sino que se ligase a la laboralidad material de la relación. En este sentido, la prueba de la existencia de retribuciones salariales debiera ser la clave: la Hacienda Pública tiene en sus manos la información relativa a las retenciones a cuenta y fácilmente obtendría los datos acreditativos de la realidad de los pagos. No olvidemos que estamos hablando de la deducibilidad de retribuciones: parece que, habiendo constatado la existencia de retribuciones distintas de la participación en los beneficios de la actividad, la deducibilidad no tendría que tener problemas.

De los casos que paso a presentar se extrae que, por desgracia, no es siempre es así.

Quizá la respuesta más ortodoxa la hallamos en una Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 9 de enero de 2007, en la que la clave está en la constancia del pago del salario; la declaración por el cónyuge del empresario como rendimientos del trabajo; y el pago de las cuotas de la seguridad social <sup>27</sup>.

El dato formal de la aportación del «oportuno contrato laboral» parece clave en la desestimación de recursos como el correspondiente a la Sentencia del TSJ de Navarra de 15 de junio de 2000 <sup>28</sup>. Otros tribunales no otorgan tanta relevancia a la aportación documental y exploran otras vías. Esto está relacionado también con la frecuencia de la contratación verbal en este ámbito de la colaboración familiar: cosa no admitida por la Administración comprobadora ni por los tribunales económico-administrativos. Pero como bien decía el TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia antes citada, «Ciertamente los contratos entre familiares se prestan a un mayor grado de simulación que con personas ajenas a ese vínculo familiar, no obstante, el artículo 8.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, establece que los contratos pueden ser verbales o escritos y, caso de ser verbales, se presumen indefinidos». Por esta razón, algunas salas han explorado otras alternativas probatorias, dictando fallos estimatorios:

- El TSJ de Aragón afirma que la no aportación del contrato de trabajo (escrito) no es definitiva y admite la prueba del trabajo efectivo, de la efectiva prestación de servicios del cónyuge en la actividad del empresario (cfr. Sentencias de 27 de septiembre de 2004 <sup>29</sup> o 6 de octubre de 2004 <sup>30</sup>).
- El TSJ de Galicia admite contratos verbales, dando relevancia a indicios tales como las retenciones a cuenta efectuadas y las declaraciones presentadas por el cónyuge perceptor (Sen-

<sup>26</sup> BLASCO RASERO, Cristina (2003), *La familia en el Derecho de la Seguridad Social*, Aranzadi.

<sup>27</sup> JUR 2007 112864.

<sup>28</sup> JT 1612.

<sup>29</sup> JUR 2005 70322.

<sup>30</sup> JT 2005, 492.

tencias de 29 de junio de 2007 <sup>31</sup> o 31 de octubre de 2007 <sup>32</sup>). Advierte la sala de La Coruña que «no debe desconocerse al respecto las dificultades que presenta la prueba de contrato laboral cuando la relación se produce en el ámbito de las relaciones familiares de parentesco tan próximo, dificultades que tienen su explicación en la poca fiabilidad que de entrada pueda reconocérsele al soporte documental en el que se plasme tal relación laboral».

Nótese que el sentido de las sentencias de estos tribunales no siempre es estimatorio. Así por ejemplo, estas tres Sentencias del TSJ de Galicia de 26 de julio de 2007, que reprochan a la parte actora ni siquiera haber solicitado el recibimiento del pleito a prueba en sede de demanda <sup>33</sup>. O las de 17 de octubre de 2006 <sup>34</sup> y 26 de octubre de 2007 <sup>35</sup>, en las que se pone de manifiesto, de una parte, la falta de constatación de los servicios pretendidos en las certificaciones de vida laboral; y, por otra, el divorcio producido, con cambio de residencia a otra ciudad.

El TSJ de Murcia afirmó en un caso de pretendido contrato verbal que no consideraba suficiente para acreditar la existencia de la relación laboral ni las documentales remitidas por los bancos ni mucho menos las testificales propuestas y practicadas son suficientes para acreditar la existencia de la relación laboral <sup>36</sup>. Finalmente, el TSJ de Castilla y León, Valladolid, en Sentencia de 26 de diciembre de 2005 declaró que no se enervaba la presunción legal mediante la acreditación de las retenciones a cuenta y el alta en la Seguridad Social, no demostrando estas circunstancias verdadera relación laboral <sup>37</sup>. Criterio contrario al de otros tribunales y que me parece incoherente con la relevancia que el Estatuto de los Trabajadores otorga al carácter salarial de la remuneración para la laboralidad de la relación.

Una última observación: dice el Estatuto de los Trabajadores que se consideran familiares, a los efectos de la presunción de no laboralidad, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, y también los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción. Dadas las peculiaridades del ordenamiento laboral respecto de familiares distintos del cónyuge o los hijos menores, pueden plantearse muchas cuestiones acerca de la fiscalidad de los cobros y pagos en el IRPF: pero si hay una cosa clara es que no se limitaría el gasto fiscal al valor de mercado en el caso de que se estipulara para estos otros familiares una retribución por encima de su cualificación profesional.

Y lo tercero que se exige es la «afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social». Igual que antes comencé con la lectura del Estatuto de los Trabajadores, ahora tengo que citar la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), que en su artículo 7.2 dispone que, a los efectos de inclusión en el sistema de Seguridad Social, «no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción,

<sup>31</sup> JUR 2009 12297.

<sup>32</sup> JUR 2009 22625.

<sup>33</sup> JUR 2009 11977, 11978 y 11981.

<sup>34</sup> JUR 2007 207757.

<sup>35</sup> JUR 2007 207559.

<sup>36</sup> Sentencia de 26 de febrero de 2003 (JUR 2003 94320).

<sup>37</sup> JUR 2006 55708.

ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo <sup>38</sup>». De nuevo una presunción legal que se enervaría probando la auténtica condición laboral del familiar trabajador. En caso contrario, el sistema de protección que correspondería sería el RETA.

A mi parecer, el régimen correspondiente de la Seguridad Social sería el general, dadas las similitudes entre las presunciones del Estatuto de los Trabajadores y el TRLGSS. Dicho de otro modo, si el contrato es laboral, el régimen de protección que corresponde es el General; si no lo es, es el RETA (me limito a esta afirmación, evitando referencias a otros ámbitos más específicos, como el agrario o el de los trabajadores del mar, en orden a que por una falta de especialización en esta materia pudiera cometer algún error). De lo que podríamos concluir que, en realidad, los dos requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta son uno solo.

Esto no se entiende generalmente así. Es la propia DGT la que acepta la existencia de combinación entre relaciones laborales puras y régimen de autónomos o asimilados, lo que, creo, es incoherente: si la relación era laboral, la Seguridad Social tendría que haber admitido al familiar en el Régimen General de la Seguridad Social. Son decenas las resoluciones de la DGT que contestan que, ante la posibilidad de que la Seguridad Social no admitiera la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, rechazando por escrito la solicitud e incluyéndolos en el RETA, si el empresario puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en su negocio en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrán la consideración de gasto deducible (por todas, resoluciones DGT 0532-99, de 19 de abril; 0905-99, de 2 de junio; 0266-00, de 18 de febrero; o la 1353-00, de 29 de junio). Enfatiza la DGT en que la solicitud debe ser rechazada, por lo que esta doctrina no sería predicable de casos en los que directamente se afiliasen al RETA (resolución 1560-02, de 15 de octubre) o en los que el rechazo se produce precisamente a la afiliación al RETA (resolución 1779-01, de 28 de septiembre, sin que yo pueda aportar más acerca de los motivos de semejante rechazo).

La doctrina de los TSJ es más matizada –y variada–. Frente a la doctrina de la DGT, el TSJ de Castilla y León, Valladolid, recuerda que la imposibilidad de afiliación al Régimen General de la Seguridad Social no es tal, ya que se trata de una mera presunción susceptible de prueba en contrario <sup>39</sup>. El TSJ de Aragón admite que el régimen correspondiente de la Seguridad Social sea el RETA, pero sin exigencia de rechazo por parte de esta Administración a la afiliación solicitada al Régimen General (Sentencias de 27 de septiembre de 2004 <sup>40</sup> y 6 de octubre de 2004 <sup>41</sup>).

Las versiones más contradictorias las hallamos entre las sentencias del TSJ de Galicia. En las Sentencias de 17 de octubre de 2006 <sup>42</sup> y 26 de octubre de 2007 <sup>43</sup> se defiende la necesidad de la afiliación al Régimen General de la Seguridad Social, advirtiendo, como la sala de Valladolid, que no cabe admitir como veraz la afirmación de que es imposible la afiliación en los casos de familiares, a la vista de la naturaleza de la disposición que lo regula (una presunción en contra). En otra Sentencia de fecha 26 de

<sup>38</sup> Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 junio (BOE núm. 154, de 29).

<sup>39</sup> Sentencia de 26 de diciembre de 2005 (JUR 2006 55708).

<sup>40</sup> JUR 2005 70322.

<sup>41</sup> JT 2005 492.

<sup>42</sup> JUR 2007 207757.

<sup>43</sup> JUR 2007 207559.

julio de 2007 defiende una interpretación restrictiva del precepto, lo que se corresponde con la exigencia de afiliación al Régimen General y no a otro <sup>44</sup>. En cambio en una Sentencia de 29 de junio de 2007 se muestra mucho más flexible, se hace eco de la doctrina de la DGT, pone de manifiesto que la afiliación al RETA no es un impedimento para la deducibilidad de los gastos, y termina afirmando que como régimen correspondiente de la Seguridad Social bien puede admitirse el RETA <sup>45</sup>. En sentido parecido, la Sentencia de 31 de octubre de 2007, que considera que la no afiliación al Régimen General no tiene carácter definitivo a los efectos que ahora nos interesan <sup>46</sup>. En resumen, una doctrina errática.

El tratamiento de los recíprocos pagos y cobros a familiares que colaboran con la empresa no es satisfactorio. Comprendo perfectamente el argumentario del Tribunal Constitucional a la hora de incorporar reglas antiabuso, como limitar la deducibilidad al valor de mercado, y creo que acierta cuando dice que respeta el principio constitucional de capacidad económica. Pero no comparto las situaciones en las que existiendo una realidad de pagos y cobros, ya sea por lo que dice la ley o ya sea por cómo se interprete, toda la renta quede acumulada en una sola persona. La situación me parece absurda y supongo que quien se pueda encontrar en ella buscará otras alternativas fiscalmente más óptimas, como la constitución de sociedades mercantiles.

### 3. Otras reglas: cesiones de bienes o derechos por familiares.

En cuanto a lo segundo, cuando un cónyuge o los hijos menores que convivan con él *realicen cesiones de bienes o derechos* que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de la actividad económica deducirá como gasto la siguiente cantidad:

- *Si se hubiera estipulado contraprestación*, se computará la estipulada, con el límite del valor de mercado;
- *Si no se hubiera pactado contraprestación*, el valor de mercado.

Como ocurría antes, el importe estimado será el que consigne como rendimiento del capital el familiar que realice la cesión. La regla es muy distinta a la vista en el apartado anterior, ya que no tiene como única finalidad impedir la deducibilidad de gastos a la empresa.

De todas formas, todo esto no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges, no computándose en las respectivas declaraciones ni gastos ni ingresos. Esto está íntimamente relacionado con todo lo que vimos *supra* acerca de la afectación a la empresa de bienes conyugales. La cesión retribuida de la mitad del negocio fue una técnica que se utilizó antes del impuesto que entró en funcionamiento en 1992 para subvertir la individualización de las rentas. Aunque la Administración tributaria pretendió desterrar esta práctica, los sujetos pasivos obtuvieron buenos resultados en sus reclamaciones y recursos, circunstancia esta que motivó el cambio legal. Me remito a lo expuesto en apartados anteriores acerca de los bienes y derechos comunes a los cónyuges.

<sup>44</sup> JUR 2009 11981.

<sup>45</sup> JUR 2009 12297.

<sup>46</sup> JUR 2009 22625.

Para finalizar, el artículo 24 de la Ley del Impuesto contiene otra regla específica para el caso particular de cesión de bienes inmuebles arrendados o subarrendados entre cónyuges o personas unidas por vínculos de parentesco, hasta el tercer grado. Se superpondría a la anterior en los casos de cesiones de inmuebles a la empresa familiar por parte del cónyuge (solo privativos) o los hijos menores, saltando en los casos en los que se hubiere estipulado una contraprestación inferior a la que señalo en el párrafo siguiente.

Y es que en estos supuestos del artículo 24, el *rendimiento neto* no podrá ser inferior al importe que debería consignarse si se tratase de un inmueble no arrendado diferente de la vivienda habitual (básicamente, el 2% o el 1,1% –según los casos– del valor catastral del inmueble en cuestión). No se dice de manera expresa que, de aplicarse esta regla, las cantidades correspondientes podrían ser deducidas por el empresario, aunque entiendo que es cuestión de justicia.

## V. LA FAMILIA EN LA VALORACIÓN DE LAS RENTAS MEDIANTE EL SISTEMA DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

La estimación objetiva se fundamenta en la determinación del rendimiento neto por un sistema indiciario basado en la imputación de magnitudes monetarias a ciertos factores de producción. Con su implantación, se ha optado por un método toscos, que conscientemente ignora las bases tributarias reales, pero que trata de solventar los enormes problemas, cuantitativos y cualitativos, que había planteado el control de los rendimientos de ciertos sectores empresariales (hostelería, pequeño comercio, transporte, etc.); cuantitativos, dado el ingente número de declaraciones a comprobar, y cualitativos, teniendo en cuenta la característica relación de los mismos con su clientela, que permite una notable opacidad fiscal.

Además, la normativa del impuesto asume que, si como consecuencia de la aplicación del método de estimación objetiva en la determinación del rendimiento neto, resultan diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de este método, dichas diferencias nunca podrán ser gravadas.

El cálculo del rendimiento neto resultante se efectuará por el sujeto pasivo mediante la aplicación de los signos, índices o módulos que para su actividad haya fijado la Orden Ministerial. Esta advierte, por otra parte, que el rendimiento neto de módulos se incrementará por otras percepciones empresariales, tales como las *subvenciones corrientes y de capital*. Recuerda también que las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarían como rendimiento del trabajo. El *rendimiento neto de módulos* correspondiente a cada actividad se calcula a través de un complejo procedimiento en el que, primero, se determina el llamado *rendimiento neto previo*; segundo, se determina el llamado *rendimiento neto minorado*; y tercero, se aplican, si corresponde, *índices correctores*.

No es mi propósito detallar este mecanismo, aunque sí incidir en algunos aspectos que resultan de interés al tema general sobre el que tratamos.

Siguiendo parcialmente el orden marcado, lo primero que debe hacer el contribuyente es calcular el rendimiento neto previo a partir de los datos prevenidos en el cuadro correspondiente al epí-

grafe en que esté matriculado. Para calcularlo, se multiplica el número de unidades de los signos, índices o módulos empleados, y se adicionan los resultados parciales. Para determinar el número de unidades, el sujeto pasivo deberá calcular el *promedio* de la cuantía de los citados signos, índices o módulos relativos a todo el período en que haya ejercido la actividad durante el año natural.

Pues bien, uno de los módulos típicos es el de *personal empleado*, distinguiendo el *asalariado* y el *no asalariado*, y aquí cobran importancia las relaciones familiares. A grandes rasgos, la unidad de personal asalariado provoca un rendimiento inicial entre dos y diez veces menor a la del personal no asalariado. Luego, en esa segunda fase con la que alcanzábamos el rendimiento neto minorado, hay minoraciones, precisamente, por razón de empleo: pero solo se aplican en función del personal asalariado. Es cierto que en esa segunda fase en la que se llega al rendimiento neto de módulos, por aplicación del índice corrector, también el que haya personal asalariado puede incidir negativamente, al impedir la presencia de este personal la aplicación de índices reductores, como el previsto para PYMES. En un análisis global, resulta mucho más favorable para el empresario que el personal se considere asalariado que no asalariado.

Pues bien, siguiendo la normativa que resulta aplicable y que se viene manteniendo similar en los últimos años, el empresario, su cónyuge e hijos menores que convivan con él, que trabajen efectivamente en la actividad se consideran personal no asalariado. Es cierto que el cónyuge o hijos menores no asalariados computan al 50 por 100 si el empresario tributa por entero y no hay más de un asalariado. Pero solo en contados casos ese 50 por 100 puede compensar la diferencia –de una parte– y está condicionado a que el empresario compute por entero –de otra–: obsérvese cómo está previsto que el empresario pueda computarse al 0,25 si únicamente presta tareas de dirección, organización y planificación de su actividad, siempre y cuando pueda acreditar además una dedicación inferior a 1.800 horas/año y ello sea por causas objetivas tales como la jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades cierre temporal. En suma, de nuevo estamos ante una suerte de presunción *iuris tantum* de no laboralidad que juega en contra de la empresa, presunción que se enervaría y por lo tanto serían personal asalariado estos familiares si se dieran los siguientes tres requisitos:

- Que trabajasen habitualmente y con continuidad en la actividad;
- Que dispusieran de un contrato laboral; y
- Que estuvieran afiliados al Régimen *General* de la Seguridad Social.

La Audiencia Nacional ha rechazado que esta regla carezca de cobertura en la Ley o el Reglamento del Impuesto, siendo un desarrollo posible de estas disposiciones <sup>47</sup>.

Son requisitos muy parecidos –y tienen similar ámbito familiar de aplicación– a los que vimos *supra* respecto de la deducibilidad de los gastos por familiares que colaboran en la actividad, en cuanto al régimen de estimación directa. La única diferencia estriba en que para la afiliación a la Seguridad Social se invoca de manera expresa el régimen general y no el «correspondiente», evitando los enjundiosos análisis de aquello. Cfr. DGT resolución 2523-03, de 29 de diciembre. En cualquier caso, se

<sup>47</sup> Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2001 (JT 2002 1408) o 9 de noviembre de 2004 (JT 2005 1458), entre otras.

sigue poniendo de manifiesto la política que va siguiendo la Ley del Impuesto: dificulta que los familiares directos sean considerados empresarios, pero también procura cercenar los gastos que reduzcan la renta del empresario (o las menores rentas, en el caso de la estimación objetiva). Lo que se evita con alguna frecuencia prestando los mismos servicios a través de una organización mercantil societaria, como demuestra el caso objeto de la DGT resolución V0415-07, de 27 de febrero.

Sería injusto no advertir algo: si los cónyuges o hijos menores se consideran personal asalariado tendrán que tributar por lo recibido en concepto de rentas del trabajo; mientras que si trabajan como personal no asalariado no se computa ningún rendimiento, ni de la actividad económica ni del trabajo, tal y como reconoce la DGT (cfr. por todas, la resolución DGT 1440-97, de 1 de julio).

Las consultas y conflictos se han centrado en tres cuestiones. De una parte, el campo de aplicación a los familiares del empresario del módulo personal asalariado, con especial atención a la regla que presume que el familiar colaborador es no asalariado; de otra, en los requisitos para forzar que la utilización de personal se resuelva en alguno de los dos ítems de personal empleado; y finalmente –y sobre todo– la procedencia o no del cómputo al 50 por 100.

En cuanto a lo primero, es evidente que la presunción a favor del módulo personal no asalariado solo se aplica sobre cónyuge e hijos menores, a diferencia de la vista *supra* en relación con la acumulación de magnitudes para fijar la aplicación o no del propio sistema de estimación objetiva (cfr. por ejemplo, la resolución DGT 1457-03, de 30 de septiembre, en relación con un hijo mayor). No obstante hay casos sorprendentes, como el resuelto por la DGT resolución 0177-97, de 4 de febrero, en el que se pregunta, entre otras, por la situación de la madre del empresario «colaboradora autónoma» en el negocio: la DGT dice que computará como personal no asalariado, dado que no encaja en la definición normativa de personal asalariado. Con lo que no puedo estar en absoluto de acuerdo, dado que en la que seguro que no encaja es en la de personal no asalariado: el empresario, cónyuge e hijos menores. Persona asalariada es cualquier otra que trabaje en la actividad: si se considera que la falta de laboralidad aleja a la madre del concepto de personal asalariado, debería tener un cómputo nulo, equivalente al de cualquier otro empresario o profesional autónomo que prestase servicios a la empresa en cuestión.

Con alguna frecuencia se le ha consultado a la DGT sobre la situación de las empresas de transporte, en las que el título habilitante lo aporta el cónyuge del empresario, pero dice no trabajar en la actividad, proponiendo un cómputo nulo. Pues bien, según la DGT la exigencia de aportación del título de capacitación profesional no puede quedar simplemente en dicha aportación, sino en que además la persona que lo aporte, ya sea el titular, su cónyuge u otra persona, preste sus servicios a la actividad (DGT resolución 0550-04, de 5 de marzo, o 1078-04, de 23 de abril).

En cuanto a lo segundo, también parece claro que las partes podrían tener interés en disfrazar de mercantil una relación que de otro modo conduciría a aumentar la renta del empresario. Y si el módulo correspondiente es personal asalariado, el prestador del servicio igualmente tiene que declarar estos ingresos en el IRPF. El riesgo de ello es mayor en supuestos de relaciones familiares. A esto se refiere la resolución DGT 1872-02, de 29 de noviembre, que estudia la consulta planteada por un empresario del ramo de la construcción, cuyo hijo colaboraba con él, realizando trabajos de peón, pero que pretende darse de alta en el mismo epígrafe que el empresario consultante, aunque renunciando a la estimación objetiva, con el fin de facturar directamente al consultante, que sería su único cliente.

Y, finalmente, en cuanto a lo tercero, se plantean muchos problemas por las exigencias un tanto artificiosas que mantiene la reducción del módulo para cónyuge o hijos menores colaboradores. Y es que en función de las características de la empresa la reducción se hace imposible. Está claro que en supuestos de cotitularidad, esto es, que los dos cónyuges tengan la consideración de empresario, la reducción no sería de aplicación. Hay que tener en cuenta que esta situación permite repartir entre los dos la renta obtenida. Cfr. resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de octubre de 2000<sup>48</sup> y Sentencia del TSJ de Aragón de 12 de noviembre de 2004<sup>49</sup>. Pero hay otros supuestos más problemáticos, en los que la renta la acumulará solo uno de ellos, que tampoco se va a permitir la reducción del módulo. Veamos algunos ejemplos:

- Un empresario dado de alta en tres actividades, evidentemente relacionadas (comercio al por menor de artículos de regalo, de artículos de papelería y servicio de fotocopias), que computa al 50 por 100 en las dos primeras y al 10 por 100 en la tercera, tiene que computar por entero el módulo de personal no asalariado de su cónyuge, dado que en cada actividad se realiza de manera independiente y no está en ninguna de ellas «por entero» (DGT resolución 0495-99, de 12 de abril; y en sentido similar la resolución 0742-99, de 10 de mayo). Al entender de la Audiencia Nacional, no habría discriminación entre esta situación y la que se produce concurriendo una sola actividad, ya que no serían supuestos comparables (Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2001<sup>50</sup> o 9 de noviembre de 2004<sup>51</sup>, entre otras), lo que me parece al menos discutible;
- Un empresario dado de alta en una actividad de bar, en la que la esposa trabaja como colaboradora y ha estado de baja por enfermedad: si eso es determinante de que ese ejercicio no compute por entero, la esposa no se beneficiará del cómputo al 50 por 100 (DGT resolución V0291-07, de 19 de febrero);
- Dos cónyuges son empresarios respectivos en dos actividades, distintas, pero ambos colaboran con el estatuto fiscal de «personal no asalariado» en la actividad del otro; dice la normativa que para las personas no asalariadas distintas del empresario se computará como «una» persona no asalariada la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año; y si es inferior, se prorrateará en función de las horas efectivamente trabajadas. Según la DGT resolución 0899-97, de 29 de abril, como el cómputo de los módulos se realiza de forma independiente por cada actividad, de manera que el límite de las 1.800 horas opera de forma independiente para cada una de las actividades y no de forma conjunta, como proponía el consultante.

La determinación del rendimiento neto por estimación objetiva presenta características muy especiales en cuanto a las *actividades agrícolas y ganaderas*. Me limitaré a señalar que los modos de calcular el rendimiento, más centrados en el volumen de ingresos que en los factores de producción o los gastos, hacen que pierdan relevancia algunas de las cuestiones vistas *supra* a las que hemos dado más valor en el ámbito concreto que estamos estudiando.

<sup>48</sup> JT 1887.

<sup>49</sup> JT 2005 406.

<sup>50</sup> JT 2002 1408.

<sup>51</sup> JT 2005 1458.

## VI. LA FISCALIDAD DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

La Ley del Impuesto agrupa bajo la rúbrica regímenes especiales (arts. 85 a 95) un conjunto de reglas, la mayoría de las cuales tiene como denominador común el hecho de que a la persona física se le atribuyan ingresos no percibidos formalmente por ella. Una de esas imputaciones pasa por las llamadas entidades en atribución de rentas, que tienen todavía un indudable peso en la economía, en particular en la obtención de rentas que de acuerdo con la clasificación propia del IRPF calificaríamos como rentas de la actividad económica.

### 1. Aproximación al régimen de atribución de rentas.

La Ley del Impuesto no ha recogido la previsión del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, según la cual determinadas entidades sin personalidad jurídica, pero que constituyen un patrimonio separado –comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.– pueden ser consideradas sujetos pasivos. Dado que la ley no las considera sujetos pasivos del IRPF, y que tampoco lo hace la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se articula un mecanismo por el cual se atribuyen los rendimientos obtenidos por aquellas entidades a las personas que las integran. El régimen de atribución de rentas resulta aplicable también a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica (recuérdese que dicha personalidad se hace depender de la publicidad o no de los pactos). Consecuentemente estas entidades no tributarán en el Impuesto sobre Sociedades. La excepción la constituyen las Sociedades Agrarias de Transformación, que sí son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El régimen tributario vigente nace de la reforma del Impuesto del año 2003, en el que se dio un tratamiento más acabado a su régimen tributario, aunque lo cierto es tomando un patrón diseñado hace décadas. Las modificaciones introducidas fueron tanto formales como materiales. Formales, en el sentido de que la Ley del IRPF recoge de forma unitaria el régimen tributario de las rentas de estos colectivos, esto es, también cuando sus partícipes fueran contribuyentes potenciales del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Materiales, en tanto en cuanto se incluyen además como entidades en régimen de atribución de rentas a las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Y también porque se regulan de manera precisa las obligaciones informativas de estas entidades tanto con la Administración Tributaria como con sus partícipes.

En este momento y lugar nos vamos a limitar a fijar los esquemas de tributación en el IRPF, esto es, cuando el partícipe al que se le atribuyen las rentas es un contribuyente del IRPF. Y dadas las condiciones de nuestro acercamiento, con especial atención al juego de las relaciones familiares y prescindiendo de las peculiaridades de las entidades constituidas en el extranjero.

Los socios, comuneros o partícipes personas físicas contribuyentes por este impuesto habrán de consignar en su declaración por el IRPF los rendimientos, ganancias o disminuciones de patrimonio correspondientes a estas entidades, según su naturaleza. Así pues, habrá que calificar la renta de acuerdo con la normativa del IRPF (rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario, de la actividad eco-

nómica, ganancias patrimoniales...), valorarla de acuerdo con las normas propias de cada categoría e imputarla al titular de la participación. Téngase en cuenta que a los partícipes también habrán de serles imputadas otras partidas relevantes, como ciertas deducciones (que de otra manera no se podrían practicar) o retenciones. Con los matices que luego serán señalados, la atribución a los partícipes de estas magnitudes se realizará en la proporción que resulte aplicable según norma o pacto y, si otra cosa no consta a la Administración de forma fehaciente, por partes iguales. Puede adelantarse que la atribución en caso de actividades económicas es más problemática, ya que, aunque la normativa no lo precisa, la tesis dominante (encabezada por la DGT) exige que, en el caso de que no todos los partícipes realicen la actividad económica, las rentas se imputen solo a los que sí realicen la actividad económica. Ello sin perjuicio de que las remuneraciones que estos reciban se califiquen como rentas del capital y puedan haber sido tomadas como gasto para calcular la renta, si es que el régimen utilizado lo permitía. Lo que reduciría la renta de la entidad sería lo abonado a partícipes por su colaboración o trabajo, pues no es más que una participación en los beneficios (siquiera adelantada).

En principio, el cálculo global se efectuaría sin aplicar ciertas reducciones propias del IRPF (por arrendamiento de viviendas o por el carácter irregular o plurianual de las rentas en el caso de rendimientos del capital –mobiliario o inmobiliario– o de las actividades económicas), pero una vez imputada su parte a la persona física contribuyente del IRPF, esta sí tendría derecho a practicarse esas reducciones.

## 2. Familia y reparto familiar de la renta.

La regulación del régimen de atribución parte de la «atribución» de estas rentas a los socios, herederos o partícipes. A pesar de esta declaración, como acabo de explicar, ha sido una constante en la doctrina de la DGT y en la jurisprudencia de los tribunales que, tratándose de rentas de la actividad económica, los rendimientos se imputarán al que realice la actividad económica. En realidad, lo hemos visto ya al tratar de empresas titularidad de la sociedad conyugal, cuando solo uno de los cónyuges ejercía la actividad. El mismo criterio que se aplica a entidades sin personalidad jurídica, se predicaría de sociedades civiles, cuyos partícipes con frecuencia son familiares. En suma, solo cuando los familiares realizasen de manera personal la misma actividad, se plantearía el reparto de las rentas de la actividad económica (cfr. por todas DGT resolución 1276-04, de 31 de mayo; V1125-06, de 15 de junio; V0334-07, de 22 de febrero); todo ello sin perjuicio de las rentas atribuibles a otros partícipes, sean del tipo que sean. En este sentido se pronunció el TSJ de Baleares, mediante Sentencia de 29 de octubre de 2002, referida a una sociedad civil cuyo objeto era la actividad de dentista: solo uno de los cónyuges tiene el título académico que permite realizar la actividad, por lo que toda la renta de la sociedad civil se tiene que atribuir a este cónyuge<sup>52</sup>. Criterio que se repite en la doctrina de otros tribunales, como se deduce de la Sentencia del TSJ de Aragón de 16 de mayo de 2007<sup>53</sup>; y de las del TSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de enero de 2003<sup>54</sup> y 7 de diciembre de 2006<sup>55</sup>. Pero esta tesis que combina la atribución de rentas con la regla básica de individualización de las rentas de la actividad económica no es unánime: en contra de ella, dos Sentencias del TSJ de Cataluña de 12 de julio de

<sup>52</sup> JUR 2002 285635.

<sup>53</sup> JUR 2007 313179.

<sup>54</sup> JT 480.

<sup>55</sup> JUR 2007 109794

2007, que ordenan repartir la renta tanto entre los partícipes que realizan actividades en la empresa, como los que no<sup>56</sup>; y otra de 19 de febrero de 2008<sup>57</sup>, que autoriza el reparto de una sociedad médica entre un partícipe, médico, y su cónyuge, que realizaba funciones de administración.

Si a esto le añadimos la regla que impide efectos recíprocos por la cesión de bienes comunes a los esposos, la conclusión es que la totalidad de la renta derivada de la participación del matrimonio en la entidad se imputaría al cónyuge «empresario» y nada al otro.

Otra cosa sería que hubiera colaboración personal en la actividad por parte del cónyuge (o los hijos menores). Los pagos efectuados a familiares, a su vez, podrían ser gastos deducibles para la determinación de la renta empresarial, de acuerdo con las disposiciones generales (posible en cuanto a gastos de personal; no si se trata de aplicación de la renta). Pero la ley no regula propiamente la deducción de gastos por servicios o cesiones de bienes de familiares. ¿Qué relaciones familiares son las que comprometería el artículo 30.2.2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup> de la Ley del Impuesto? A mi parecer, no puede renunciarse a la aplicación de estos apartados, pero tendrían que limitarse a los familiares de los partícipes que tuvieran la condición de «empresarios» a los efectos de la imputación personal de la renta. Claro está, esto tiene sentido siguiendo la tesis dominante acerca de la individualización de rentas en estas entidades.

### **3. Otras particularidades en la regulación de las rentas de las actividades económicas producidas a través de entidades de esta naturaleza.**

Los capítulos de la Ley y Reglamento del IRPF dedicados a este tipo de rentas se ocupan especialmente de fijar a través de cuál de las tres posibles modalidades puede determinarse la renta empresarial de una de estas entidades. Como sabemos, la modalidad ordinaria, a la que una empresa puede acogerse en cualquier caso, es la estimación directa normal. Ahora bien, en principio, cualquiera de las otras modalidades (estimación objetiva o estimación directa simplificada) queda abierta a este tipo de entidades siempre que cumplan con las exigencias previstas en la normativa y no renuncien.

Por lo que se refiere a la estimación objetiva, en el caso de que desarrolle alguna actividad susceptible de la misma, para que pueda aplicarse este método tienen que concurrir estos requisitos:

- Todos sus socios o herederos, comuneros o partícipes tienen que ser personas físicas y contribuyentes por el IRPF (art. 39.1 del Reglamento).
- Debe situarse por debajo del umbral de corte general en cuanto al volumen de rendimientos íntegros, gastos u otras magnitudes específicas, con la especialidad de que, en el caso de actividades idénticas o similares que tengan una dirección común, compartiéndose medios personales o materiales deberán computarse tanto las operaciones realizadas por la propia entidad en régimen de atribución como las desarrolladas por sus componentes, los cónyu-

<sup>56</sup> JT 1254 y JUR 2007 307503.

<sup>57</sup> JUR 2008 136043.

ges, descendientes y ascendientes de estos y otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores (art. 39.3.2 del Reglamento). Para otras actividades, recae sin matices la regla según la cual la aplicación de la estimación objetiva a las entidades en atribución de rentas se efectúa con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

- La entidad no puede realizar otras actividades para las que no esté prevista la estimación objetiva, aunque el anterior principio de que la estimación objetiva a las entidades en atribución de rentas se efectúa con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes, habilitaría el método aun en el caso límite de que esa otra actividad la desarrollase otra entidad en atribución de rentas con idénticos partícipes y porcentajes de participación (cfr. DGT resolución V0973-07, de 18 de mayo).

La renuncia, en su caso, al método de estimación objetiva debe formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes (art. 39.2 del Reglamento).

Por lo que concierne a la estimación directa simplificada, para que pueda aplicarse este método tienen que concurrir estos requisitos:

- Todos sus socios o herederos, comuneros o partícipes tienen que ser también personas físicas y contribuyentes por el IRPF (art. 31.1.1.º del Reglamento).
- El volumen máximo de rendimientos íntegros del ejercicio anterior es de 600.000 euros. (art. 31.1.2.º del Reglamento). La aplicación de la estimación directa simplificada a las entidades en atribución de rentas se efectúa también con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Finalmente, la renuncia al método de estimación objetiva debe formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes (art. 31.2 del Reglamento).

Una vez fijado el método de estimación de la renta, se aplican las reglas que nos son conocidas, si bien debemos efectuar las siguientes precisiones.

En cuanto al régimen de estimación directa, la aplicación de las reglas que la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé para las llamadas «entidades de reducida dimensión» es posible, en tanto en cuanto el importe de la cifra de negocios para el conjunto de las actividades económicas ejercidas por esas entidades no supere la marcada para las entidades beneficiarias de este régimen. El artículo 24 del Reglamento aclara que para calcular dicho importe se tendrá en cuenta *exclusivamente* el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

En cuanto al régimen de estimación objetiva, la posición de los familiares de los partícipes como personal asalariado o no asalariado se realizará teniendo en cuenta lo visto en el apartado anterior: considero que la presunción de personal no asalariado solo es predicable de los familiares del partícipe que se repute empresario. Obviamente, partimos de la tesis dominante respecto de la función de la individualización de rentas en entidades en régimen de atribución.

# Bibliografía

- AA.VV., MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, coord. [2008]: *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, Lex Nova.
- BLASCO RASERO, Cristina [2003]: *La familia en el Derecho de la Seguridad Social*, Aranzadi.
- CARBAJO VASCO, Domingo [2003]: «La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 12, págs. 9-24.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio [2000]: «La empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado», en *La fiscalidad de la empresa familiar*, AEDAF, págs. 13-43.
- GALAPERO FLORES, Rosa y ARIAS DOMÍNGUEZ, Ángel [2008]: *El régimen jurídico fiscal y laboral de la empresa familiar*, Thomson-Aranzadi.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa [2002]: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*, Aranzadi.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio [2007]: «STC 255/2004, de 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre los miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (art. 31.1 CE)», *Crónica Tributaria*, núm. 123, págs. 176-184.
- LÓPEZ CARBAJO, Juan Manuel y SEJO PÉREZ, Francisco Javier [2008]: *Memento práctico IRPF 2008*, Francis Lefebvre.
- LUCHENA MOZO, Gracia María [2007]: *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier [2008]: *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, 2.<sup>a</sup> edic., Ciss.
- RUIBAL PEREIRA, Luz [2003]: *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas*, Aranzadi.
- RUIZ TOLEDANO, José Ignacio [1998]: «La tributación de la familia en la vigente Ley 18/1991 y en el Proyecto de Ley del IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 16, págs. 9-24.
- SÁNCHEZ PINO, Antonio José [1993]: «Individualización de los rendimientos empresariales y profesionales: presunción de ejercicio de la actividad», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, págs. 483-501.
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña [2008]: «La individualización de rentas en el IRPF», en *Estudios Jurídicos en Memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. III, págs. 1.989-2.012.
- VAQUERA GARCÍA, Antonio [2004]: *Régimen tributario de la empresa familiar*, Dykinson.