

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07312/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/09/2025**

Asunto:

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario en especie por el disfrute gratuito por el socio de un bien de la sociedad. Valoración de los rendimientos. Aplicación del art 41 LIRPF versus aplicación del art. 25.1 d) y 43 LIRPF.

Criterio:

Para los casos en que un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de un determinado bien de esa sociedad, cuando ese bien sea uno de los bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que lo habrá adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas (art. 41 de la Ley 35/2006); en cambio, cuando se trate de un bien que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tal bien haya sido adquirido por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar del mismo gratuitamente, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
25.1.d)
41
43

Conceptos:

Bienes
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Rendimientos de capital inmobiliario
Retribuciones/rentas en especie
Socio/partícipe
Valoración
Vinculación/operaciones vinculadas

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 24 de septiembre de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-07312-2024-00

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (A.E.A.T.)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 13/05/2024, recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº 54-1231-2022 y acumulada, relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 2016.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 01/08/2024, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante T.E.A.R) de 13/05/2024, recaída en las reclamaciones económico-administrativas nº 54-1231-2022 y acumulada, en su día interpuestas por el Sr. Xy, al que en adelante nos referiremos simplemente como "el Sr. Xy", o "el obligado", o "el interesado" o "la parte", frente a un acto de liquidación y a un acuerdo sancionador dictados a su cargo por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, atinentes a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) del periodo 2016.

SEGUNDO.- El obligado presentó en plazo la declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I.R.P.F. del periodo 2016, a la que incorporó las magnitudes que entendió procedentes.

TERCERO.- La Dependencia Regional de Inspección de Galicia inició el 22/03/2021 cerca del obligado unas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general para comprobar dicha obligación y período tributarios.

Como fruto de esas actuaciones, la Dependencia Regional de Inspección de Galicia terminó dictando el 30/06/2022 a cargo del obligado un acto de liquidación con el que le practicó una única regularización que consistió en incrementar en 272.576,60 € los rendimientos del capital mobiliario por él declarados, como consecuencia de considerar que el obligado había obtenido por ese importe un rendimiento del capital mobiliario en especie (art. 25.1.d de la LIRPF) como consecuencia de la disponibilidad y uso que él había hecho de una serie de embarcaciones de recreo titularidad de la sociedad M., SA, de la que el obligado era Administrador y socio, con una participación del 82,69% en el capital social de la misma.

Rendimiento del capital mobiliario en especie que la Inspección valoró aplicando lo dispuesto en el art. 43 de la LIRPF.

Y como consecuencia de ello practicó al obligado una liquidación con una deuda a ingresar de 74.447,48 €, comprensiva de 62.692,62 € de cuota 11.754,86 € de intereses demora.

Por otra parte, con causa en la conducta así regularizada, y tras haber instruido y resuelto un expediente sancionador, la Inspección Regional de Galicia impuso al obligado una sanción del art. 191 de la Ley 58/2003.

CUARTO.- Frente a ese acto de liquidación y a esa sanción, el obligado interpuso dos reclamaciones económico-administrativas ante el T.E.A.R. de Galicia, que les dio a las mismas los nºs: 54-01231-2022 y 54-155-2023.

Reclamaciones que, tras acumularlas, ese T.E.A.R. las estimó mediante una resolución de 13/05/2024; una estimación que alcanzó tanto a la liquidación del principal como a la sanción impuesta.

Estimación de esas reclamaciones cuya motivación el T.E.A.R. de Galicia incorporó a los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto de su resolución:

<< QUINTO.- Sin embargo, la liquidación practicada debe ser anulada:

a.- La sentencia del Tribunal Supremo (TS), rec. nº. 4769-2020, de 09-02-2022, sobre la cuestión casacional consistente en "Dilucidar si en los casos de abono de rendimientos en especie del artículo 25.1.d) LIRPF entre partes vinculadas, se debe aplicar la normativa del impuesto de sociedades a partir del artículo 41 LIRPF con la consiguiente tramitación del procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas y aplicación de los métodos de valoración regulados en la normativa del impuesto de sociedades o, por el contrario, puede acudir al artículo 43 LIRPF para valorarlos por su valor normal en el mercado y, en caso afirmativo, en qué supuestos", responde que:

"En las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF."

Y D. Xy y la Sociedad son partes vinculadas, por ser la participación en el capital superior al 25,00 % (art. 18.2 de Ley 27/2014, de 27-11, del Impuesto sobre Sociedades), y la Inspección utiliza "la regla general de valoración recogida en el artículo 43 de la LIRPF" (apdo.d.- del antecedente tercero).

b.- El rendimiento del capital mobiliario regularizado, en concepto de "Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe" [art. 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28-11, del IRPF], se cuantifica "adicionando al valor de uso el importe de los gastos satisfechos por el uso de las embarcaciones".

Concretamente, se distingue entre gastos fijos ("Gastos inherentes al mantenimiento y tenencia de los barcos") y gastos variables ("Gastos inherentes al uso de las embarcaciones") y suma los gastos variables por entender, en "una interpretación favorable al contribuyente", que los fijos están incluidos en el valor de uso calculado por el Gabinete Técnico.

Se trata de una justificación insuficiente ya que el precio de un bien o servicio incluye, además de un margen de beneficio, tanto los gastos fijos o de estructura como los gastos variables o de funcionamiento, y ni de los informes de valoración ni de la documentación de las muestras, se deduce que, además de las tarifas de las embarcaciones utilizadas como muestras, deban abonarse otros importes como sería, por ejemplo, el sueldo del patrón del barco.

Dichas tarifas son "desde por día" y "desde por semana", es decir, precios mínimos, desconociéndose los servicios incluidos y los que se pagan aparte.

c.- Alega que la embarcación P ("Z") se vendió en 1998, adjuntando facturas de 11-1998.

SEXTO.- y anulada la liquidación y, por tanto, la cuota o base (arts. 58.1, 101.1 y 191.1 de la LGT), procede la anulación de la sanción. >>

QUINTO.- Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Galicia, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T. interpuso el 01/08/2024 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las alegaciones y la solicitud siguientes:

<<< PRIMERO.- La presente reclamación se centra exclusivamente en la conclusión que alcanza el TEAR en relación con la necesidad de acudir, en un caso como el que es objeto de enjuiciamiento, a las normas sobre operaciones vinculadas atendiendo a la circunstancia que el obligado tributario y la sociedad son personas vinculadas según lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014. Discrepamos de la interpretación del TEAR en relación con el criterio interpretativo contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022.

Dicha sentencia del Tribunal Supremo establece como contenido interpretativo - la negrita es nuestra -:

"En las **circunstancias del presente caso**, los **rendimientos del capital mobiliario en especie** del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción **responda a la existencia de una operación vinculada**, deben **valorarse** de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el **artículo 41 LIRPF.**"

El alcance de dicho criterio interpretativo se delimita por el propio contenido de la sentencia. En el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia el Tribunal Supremo hace diversas consideraciones para la resolución del recurso de casación. De dichas consideraciones, y en lo que interesa a este recurso, son elementos de juicio importantes los desarrollados en el punto 4 que reproducimos a continuación -la negrita es nuestra-:

"4.- Observamos cierto desenfoque en el tratamiento de la cuestión discutida, que prácticamente desde el principio, se ha ido arrastrando a lo largo de las distintas vías de revisión de los actos tributarios cuestionados.

En efecto, parece evidente -más bien es indiscutible- que la sociedad Neptuno 98 S.L. y Don Juan Manuel deben considerarse, a los efectos del art. 16.3 TRLIS personas o entidades vinculadas, dada la condición de socio y administrador de dicha mercantil.

Ahora bien, pese a su obviedad, conviene enfatizar una circunstancia sin la cual, no cabría traer a colación el artículo 41 LIRPF, toda vez que el precepto resultará de aplicación, en la medida en que exista una operación vinculada.

Dicho de otro modo, **nadie se ha planteado explícitamente si, para acudir al art. 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes.**

Ciertamente, de forma refleja o indirecta, parece sugerir dicha idea el abogado del Estado al desplegar su argumentario (...)

No obstante, el escrito de interposición no cuestiona la existencia de operación vinculada, sino que introduce una serie de consideraciones a los efectos de la aplicación del referido precepto, (...)

Pero es que, además, **la sentencia de instancia proclama que, el artículo 41 LIRPF "resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, y en el caso de autos, reiteramos, lo son las que son objeto de regularización, -por aplicación de la definición del art. 18 LIS- y ello, además, no es controvertido, pues parte del Abogado del Estado dicha calificación la administración en la contestación a la demanda ... "**

No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a si existió o no operación vinculada pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una cuestión fáctica cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional a tenor del artículo 87 bis LRJCA.

Por tanto, **la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta** a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, **en el caso de que desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada** pues, en esa tesitura, se dispararía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que -dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos-, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar "la definición del art. 18 LIS" (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia.

Sin embargo, **en el escenario en el que nos sitúa tanto la sentencia de instancia como la propia posición de las partes, habremos de adoptar una decisión** con relación a dos normas especiales, en principio, ambas, potencialmente aplicables al caso, **al partir del presupuesto de que han existido operaciones vinculadas."**

Como continuación de lo anterior, las consideraciones que se realizan en el punto 5 comienzan con la siguiente frase:

"5.- En un ámbito tan casuístico, resulta complejo establecer una doctrina general en torno a la eventual preferencia del artículo 41 LIRPF o del artículo 43 LIRPF."

De lo anteriormente expuesto, se observa que el criterio interpretativo de la sentencia viene perfilado por:

- La consideración de que ha existido una operación vinculada, apreciación realizada por los jueces de instancia que no puede ser revisada en casación y que entiende el Tribunal que se acepta implícitamente por la Administración,

- No se ha planteado explícitamente si, para acudir al artículo 41 de la LIRPF, es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas o sí, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 de la LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes.

- Resulta complejo establecer una doctrina general en torno a la eventual preferencia del artículo 41 de la LIRPF o del artículo 43 de la LIRPF.

No obstante, en un escenario en el que el presupuesto de partida es que estamos ante operaciones vinculadas la operación debe valorarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 de la LIRPF. En el supuesto que se está enjuiciando en este recurso el obligado tributario utiliza de forma gratuita embarcaciones propiedad de la empresa de la que es socio. La inspección entiende que dicha utilización está asociada a su condición de socio y está retribuyendo al obligado por dicha condición. Se califica la renta obtenida como retribución de capital mobiliario en especie aplicándose los artículos 25.1.d) de la LIRPF y el artículo 43 de la LIRPF. En el supuesto en cuestión la Inspección no ha tomado como presupuesto que estemos ante una operación vinculada y no acude, ni utiliza en la fundamentación, el artículo 41 de la LIRPF o el artículo 18 de la LIS en la regularización de la operación.

El TEAR aplica el criterio jurisprudencial de la sentencia atendiendo a que el obligado tributario y la sociedad son partes vinculadas sin realizar ningún tipo de consideración adicional. Es decir, el TEAR entiende que para aplicar el artículo 41 de la LIRPF es suficiente con que las partes de la operación sean partes vinculadas.

No compartimos dicha conclusión. A nuestro juicio que las partes estén dentro del perímetro de vinculación definido no lleva por sistema y en todo caso a aplicar el artículo 41 de la LIRPF. Este artículo se aplicará cuando estemos ante una transacción en la que la utilización de un precio que no es el de mercado permite que se desplacen beneficios entre las partes que intervienen en la transacción. No procede su aplicación cuando la transacción a valorar no plantea el riesgo de trasvase de bases imponibles entre contribuyentes, sino la problemática de asignar un valor en términos monetarios a un pago que se está realizando en especie. En este sentido es interesante acudir al planteamiento base que subyace a cada uno de estos preceptos (artículos 41 y 43 de la LIRPF) y lo que implica cada uno de estos artículos.

SEGUNDO.- Es sabido que la normativa sobre operaciones vinculadas tiene su origen en el artículo 9 del modelo de Convenio de la OCDE, es decir, en el reparto de competencias sobre la tributación entre Estados. Se concreta en el conocido como principio de libre competencia. Se considera que los distintos miembros de un grupo multinacional son **empresas separadas** o independientes y las operaciones realizadas entre ellos se valoran de acuerdo con los **precios** que serían acordados en **condiciones de mercado entre partes independientes**. Es un mecanismo que **permite que cada entidad tribute en su lugar de residencia por los beneficios "reales" obtenido en dicho territorio**. La existencia de relaciones de dependencia o control puede llevar a que se acepten precios entre las partes que se rechazarían en condiciones de mercado. **El principio de plena competencia evita la deslocalización de beneficios, así como posibles riesgos de doble imposición (elemento también fundamental en la configuración del régimen).**

Esta normativa internacional ha sido **trasladada a la normativa domestica** a través del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), **extendiendo sus efectos** más allá del ámbito internacional, a operaciones realizadas **entre residentes y a operaciones realizadas entre empresas y personas físicas**.

El régimen de operaciones vinculadas, para conseguir su propósito, presenta un **conjunto de elementos**, como son:

- **El análisis de comparabilidad** a través del cual se compara una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Las operaciones "son comparables si no existe diferencia alguna que afecte al factor elegido para aplicar la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustancia/es que provoquen esas diferencias" [Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia. Glosario. Análisis de comparabilidad].

Este análisis implica **identificar las transacciones entre partes controladas que son objeto de análisis**, procediéndose a analizar las funciones, activos y riesgos asumidos por cada parte en la transacción. A continuación, se procede a seleccionar los factores de comparabilidad (análisis funcional, términos contractuales y circunstancias económicas entre otras), se buscan comparables y se realizan los ajustes necesarios para eliminar las diferencias.

- El proceso implica la **elección y aplicación de un método de valoración**. Los métodos aplicables los encontramos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, y en el ámbito internacional el Capítulo 11 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

- **El ajuste bilateral** o ajuste correlativo con el objeto de evitar supuestos de doble imposición.

- La obligación de las entidades vinculadas de mantener a disposición de la Administración tributaria, con el objeto de justificar las operaciones efectuadas, **la documentación** específica exigida por la normativa. Se configuran obligaciones de mantener una documentación específica de contenido simplificado para contribuyentes de reducido tamaño.

- La configuración de un **procedimiento de comprobación específico** en el supuesto de realizarse las actuaciones de comprobación exclusivamente con una de las partes vinculadas. El procedimiento habilita a las demás personas o entidades vinculadas para interponer recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración respecto de una de las partes de la operación. La firmeza de la liquidación dictada respecto del contribuyente con el que se desarrolla el procedimiento determinará su eficacia y firmeza respecto de la o las restantes partes vinculadas que intervienen en la operación. Cabe hacer referencia también a la mención expresa de la LIS de que, en este contexto, no resulta de aplicación la tasación pericial contradictoria.

Se observa un **cuerpo normativo** con el propósito arriba enunciado: establecer un conjunto ordenado de normas que **garantice la valoración en las transacciones entre partes vinculadas** como si dichas partes fueran entes independientes y operasen como dos sujetos independientes en condiciones de mercado, de forma que **cada uno de ellos tributaría como si realizase esa misma operación con un tercero** con el que no tiene una relación.

TERCERO.- El artículo 43 de la LIRPF presenta un alcance distinto. El objeto es establecer la regla para asignar un valor monetario a un pago realizado en especie.

Por ejemplo, si un trabajador recibe por su trabajo 1.000 € mensuales, tenemos claro cuál es el importe de la retribución percibida mensualmente, 1.000 €. Si en lugar de pagarle una cantidad de dinero, le ceden el uso de un coche, la retribución será el valor que tiene esa cesión, a la que se tiene que asignar un valor monetario. Esta es la labor que aborda el artículo 43 de la LIRPF. La regla general es valorar la retribución en especie por el valor de mercado y junto a ella se establecen un conjunto de reglas especiales para supuestos concretos que, a nuestro juicio, no hacen sino buscar una aproximación valorativa a lo que parece que serían los supuestos más frecuentes, entendemos que con el objeto de facilitar la valoración y reducir litigios en dicho proceso.

Si un trabajador realiza una prestación a favor de una empresa con la que está vinculado y al trabajador se le retribuye mediante la cesión de un vehículo, habría que distinguir:

- La prestación que realiza la persona física a favor de la empresa con la que está vinculada. En este ámbito sería de aplicación la regla de operaciones vinculadas. Habría que identificar la operación, realizar el análisis de comparabilidad y, aplicando alguno de los métodos previstos en el artículo 18 de la LIS, proceder a valorar dicha prestación a valor de mercado. Supongamos que se llega a la conclusión de que dicha prestación, realizada por un sujeto independiente tendría un valor de mercado de 1.500 €.

- Por otro lado, dado que el único pago que recibe es la cesión del vehículo hay que cuantificar en términos monetarios dicha prestación. La valoración de ese pago se hace aplicando el artículo 43 de la LIRPF. Supongamos que aplicando las reglas de dicho artículo el importe de la cesión se cuantifica en 1.000 €.

Son dos cuestiones diferenciadas. La prestación de la persona física tendría un valor de mercado de 1.500 € y el pago que está recibiendo, en especie asciende a 1.000 €. Está produciéndose un desplazamiento de bases de la persona física a la sociedad.

Este razonamiento sería trasladable al supuesto que nos ocupa. El socio está recibiendo una retribución por su condición de socio. El marco jurídico que ofrece el artículo 41 de la LIRPF no sería el adecuado para analizar un supuesto en que la cesión de uso de un bien es, directamente, una forma de retribuir al socio, ya que en estos casos no se está cuestionando si la operación se lleva a cabo en condiciones de mercado. Por ejemplo, si se acuerda una distribución de dividendos por una empresa, enjuiciar la operación desde la perspectiva de operaciones vinculadas supondría plantearnos si la política de distribución de dividendos de la empresa es o no acorde a mercado, cuestión que depende de la política financiera de cada entidad, y que, en términos generales entendemos que no es cuestionable desde esta perspectiva. Esta apreciación es aún más patente en una renta calificada como rendimiento de capital mobiliario según lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la LIRPF, es decir, como "cualquier otra utilidad procedente de la condición de socio", dado que es una calificación por expresa decisión legal al margen de cualquier política adoptada por una sociedad. **La cuestión que aquí se plantea es netamente valorativa. Dado que la utilidad que percibe el socio no es dineraria sino en "especie", tenemos que cuantificarla en términos monetarios.** Entendemos que dicha cuantificación debe realizarse a valor de mercado tal y como establece el art. 43 de la LIRPF.

Este enfoque plantea una solución uniforme y coherente con independencia de si:

- El socio, por el porcentaje de participación en la sociedad o las condiciones concurrentes, es o no una persona vinculada con la sociedad.

- Si la retribución se está percibiendo en dinero o en especie.

CUARTO.- El pronunciamiento del TEAR, en caso de ser confirmado, plantea otra problemática. Dicha problemática es cómo aplicamos el marco jurídico descrito a este supuesto. A nuestro juicio podrían ofrecerse dos posibles soluciones:

- Considerar que la empresa está cediendo un bien a una persona vinculada, cesión que debería realizarse en condiciones de mercado. Esta se identifica como operación vinculada. La sociedad obtendría un ingreso por la cesión y se deduciría los gastos en los que haya incurrido para obtener dichos ingresos. Al no realizarse pago alguno por el socio, este se beneficiaría de un desplazamiento patrimonial a su favor que se calificaría como rendimiento de capital mobiliario (ajuste secundario). Este escenario llevaría a aplicar el marco jurídico de las operaciones vinculadas siendo la operación enjuiciada la cesión del bien.

- Considerar que la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas opera sobre la renta calificada como rendimiento de capital mobiliario al estar ante una "retribución por la condición de socio". No obstante, la "operación" a valorar no sería la "utilidad derivada de la condición de socio" (art. 25.2.d) LIRPF) dado que la misma queda delimitada por el bien que se cede o entrega según lo dispuesto en dicho precepto. La operación a valorar se centraría en determinar el valor de mercado de dicha cesión o entrega con el objeto de cuantificar en el valor monetario del rendimiento. Ello supondría proyectar el marco jurídico de las operaciones vinculadas sobre este aspecto.

El primer enfoque parece que nos conduce a la valoración de una operación distinta en la que la retribución de capital mobiliario aparece en un segundo momento, vía ajuste secundario. El segundo enfoque desplaza el foco a la "valoración de la cesión o utilización de un bien" exclusivamente como cuantificación de un rendimiento de capital mobiliario así calificado directamente por la norma.

QUINTO.- El Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña mantiene el mismo criterio defendido en estas alegaciones. Se puede citar la Resolución de 9 de junio de 2022 (R.G. 08-09449-2019 Y 08-06407-2019 acumuladas), en cuyo Fundamento de Derecho Quinto dice:

"QUINTO.- A la misma conclusión desestimatoria ha de llegarse respecto de la alegación relativa a los rendimientos derivados de determinados activos y gastos de la entidad a favor de su socia, al 99,99%, habiéndose resuelto que no existe una operación subyacente vinculada que valorar, siendo la aquí reclamante administradora de la sociedad, retribuida en un importe que no consta que no sea de mercado, por lo cual las utilidades recibidas lo fueron en su calidad de socia, argumentando la resolución 08-05197-2019 de nuevo: "(...)

DECIMO TERCERO.- Sobre esta cuestión la única alegación planteada en relación con los gastos vinculados a inmuebles por la XXX (nada se alega respecto de los otros gastos regularizados). El reclamante no niega que XXX hace uso privativo de tales inmuebles, pero entiende que el ajuste debería haberse encauzado a través de la calificación de la operación como vinculada y, en consecuencia, el gasto sería deducible para la entidad, sin perjuicio de que le debiera ser imputado un ingreso por el valor de mercado de la cesión del uso de tales inmuebles a la socia.

Debe recordarse que la obligación de valorar a precios de mercado las operaciones entre personas o entidades vinculadas corresponde al propio obligado tributario, no en vano el artículo 16 TRLIS es imperativo cuando señala que "se valorarán por su valor normal de mercado" tales operaciones. Pues bien, el interesado no realizó la valoración.

Para aplicar el artículo 16 TRLIS debemos estar en presencia de una "operación" entre la sociedad y su socio. Esto es, una obligación recíproca establecida entre ambas partes donde las prestaciones y contraprestaciones deben valorarse a mercado. En este sentido, XXX presta servicios como administradora a YYY de quien percibe una retribución de €€. En ningún momento el reclamante acredita que dicha retribución no fuera la que hubieran pactado partes independientes a la vista de las concretas funciones desempeñadas por XXX en YYY. Es más, insistimos, el interesado no practicó ajuste valorativo alguno en las declaraciones presentadas, lo que debe interpretarse como adecuación a mercado de dicha retribución.

Puesto que el reclamante no acredita que la relación de servicios entre la socia y YYY deba ser objeto de corrección valorativa, el resto de retribución satisfecha en especie y que se mantuvo oculta a la Administración, debe ser considerada ajena a dicha operación y en consecuencia, solo puede traer causa de la condición de socia de xxx, por tanto no estaríamos aquí ante una "operación" que deba ser valorada a mercado, sino ante una retribución de fondos propios (gasto no deducible en la sociedad) cuya valoración a mercado no tiene sentido, pues no responde a ninguna obligación, retribución o prestación de servicios por parte del socio, sino exclusivamente a la libre distribución del resultado social, lo que lleva a desestimar esta alegación."

En tales condiciones fácticas no resulta de aplicación el criterio sentado por la STS 9.2.2022 (rec. de casación núm. 4769/2020) sobre la especialidad del art. 41 L1RPF respecto del art. 43 LIRPF a los efectos del art. 25.1.d) de la misma norma, pues ya avisa la resolución judicial de que ello es así en las circunstancias de aquel caso, razonando que entonces nadie había planteado (FJ Tercero.4) "explícitamente si, para acudir al arto 41 L1RPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, el dato, es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 L1RPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes". Se afirma por el Tribunal Supremo: (. . .)

Así, se sienta un criterio avisando previamente de las reservas y dudas respecto del mismo, que no pueden ser despejadas debido a los estrechos cauces casacionales en el ámbito fáctico. Pero en el caso aquí analizado tanto la Inspección como nuestra resolución parcialmente transcrita han negado que exista una operación vinculada que valorar, y por tanto no produce efecto alguno que constante la inspección se efectuara por la obligada a la entidad transferencias monetarias a modo de restitución que evitaría el ajuste secundario en operaciones vinculadas, pues no se han regularizado ajustes de tal tipo, por lo cual procede la desestimación de las alegaciones en este punto tratadas."

Este último párrafo pone de relieve un efecto importante que se deriva del enfoque y marco jurídico que se aplique. Una situación en la que el contribuyente ha estado disfrutando gratuitamente de bienes de la sociedad por su condición de socio sin declarar ningún importe al respecto, puede, en un enfoque en el que se aplique la normativa de operaciones vinculadas, llegar a no tener efecto en el IRPF del socio vía reembolso de los importes disfrutados. Es decir, una situación en la que se ha ocultado una renta esta situación no llega a tener trascendencia fiscal. Sin embargo, si directamente se hubiese entregado una cantidad de dinero al socio que no hubiese declarado en su IRPF, no cabe la posibilidad de restitución de los importes entregados para evitar la tributación en el IRPF con las consecuencias fiscales y en el ámbito sancionador que pueden plantearse.

SEXTO.- Por lo expuesto, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la LGT procede este recurso extraordinario de alzada al considerar que **el criterio** establecido por la resolución del TEAR de Galicia resulta gravemente **dañoso y erróneo**, siendo un **criterio distinto** al contenido en las resoluciones arriba citadas del TEAR de Cataluña.

Como ya se ha señalado la interpretación que realiza la resolución del criterio interpretativo contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (rec. 4769/2020) entendemos que es errónea puesto que el criterio interpretativo del Tribunal Supremo se dicta bajo un supuesto concreto, sin que del mismo pueda extraerse la conclusión que el artículo 41 de la LIRPF es de aplicación automática cuando las partes están vinculadas según la definición legal.

Asimismo, entendemos que el criterio del TEAR resultaría gravemente dañoso, dado que puede permitir, vía restitución de importes del socio a la sociedad, evitar la tributación en el IRPF y la correlativa sanción, en una situación en la que se observa con claridad el elemento de ocultación. Asimismo, ofrece un tratamiento más favorable frente al que procede en la misma operación cuando la retribución se satisface en dinero.

Por último, se observa que el criterio mantenido por el TEAR de Galicia es contradictorio con el criterio mantenido por el TEAR de Cataluña en las resoluciones citadas en el FD Quinto.

SEPTIMO.- De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, **y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:**

"En los supuestos en que el contribuyente disfrute gratuitamente de bienes pertenecientes a la sociedad de la que es socio, y, por los hechos y circunstancias concurrentes, se determine que no existe una operación subyacente vinculada a valorar, la renta obtenida debe calificarse según lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como otra utilidad derivada de la condición de socio en especie, que puede valorarse conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la misma norma. >>>

SEXTO.- El T.E.A.R. de Galicia notificó la interposición de tal recurso extraordinario al obligado, que en su día había ostentado ante el TEAR la condición de interesado, cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que no consta que el obligado haya presentado alegación alguna al respecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- El Director recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el T.E.A.R. de Galicia, cuando dijo que:

<< QUINTO.- Sin embargo, la liquidación practicada debe ser anulada:

a.- La sentencia del Tribunal Supremo (TS), rec. nº. 4769-2020, de 09-02-2022, sobre la cuestión casacional ... responde que:

"En las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF."

Y D. Ángel y la Sociedad son partes vinculadas, por ser la participación en el capital superior al 25,00 % (art. 18.2 de Ley 27/2014, de 27-11, del Impuesto sobre Sociedades), y la Inspección utiliza "la regla general de valoración recogida en el artículo 43 de la LIRPF" (apdo.d.- del antecedente tercero). >>

Porque, a su juicio del Director:-

<< Como ya se ha señalado la interpretación que realiza la resolución del criterio interpretativo contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (rec. 4769/2020) entendemos que es errónea puesto que el criterio interpretativo del Tribunal Supremo se dicta bajo un supuesto concreto, sin que del mismo pueda extraerse la conclusión que el artículo 41 de la LIRPF es de aplicación automática cuando las partes están vinculadas según la definición legal.

Asimismo, entendemos que el criterio del TEAR resultaría gravemente dañoso, dado que puede permitir, vía restitución de importes del socio a la sociedad, evitar la tributación en el IRPF y la correlativa sanción, en una situación en la que se observa con claridad el elemento de ocultación. Asimismo, ofrece un tratamiento más favorable frente al que procede en la misma operación cuando la retribución se satisface en dinero.

Por último, se observa que el criterio mantenido por el TEAR de Galicia es contradictorio con el criterio mantenido por el TEAR de Cataluña en las resoluciones citadas en el FD Quinto.

SEPTIMO.- De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"En los supuestos en que el contribuyente disfrute gratuitamente de bienes pertenecientes a la sociedad de la que es socio, y, por los hechos y circunstancias concurrentes, se determine que no existe una operación subyacente vinculada a valorar, la renta obtenida debe calificarse según lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como otra utilidad derivada de la condición de socio en especie, que puede valorarse conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la misma norma. >>

Y eso es lo que hemos de resolver aquí, si cuando la Inspección regulariza la existencia y percepción de unos "rendimientos del capital mobiliario en especie" como los que nos ocupan, tales rendimientos deben valorarse aplicando lo dispuesto en el art. 41 de la Ley del Impuesto, considerando que se trata de una operación vinculada, que es lo que entiende el T.E.A.R. recurrido, o aplicando lo que recoge el art. 43 de dicha Ley, que es la norma que debe aplicarse según el Director recurrente.

Para la resolución de la cuestión que se nos plantea en este recurso, considera este Tribunal que se debe comenzar por dejar sentadas varias cuestiones fundamentales.

TERCERO.- El art. 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), dispone que:

"Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares."

Según el art. 2 de esa ley, el I.R.P.F. es un impuesto cuyo objeto es “la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley”, y cuyo hecho imponible está establecido en el art. 6, que así se titula “Hecho imponible” y que en sus dos primeros apartados dispone:

“1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.”

Esas cinco, letras de la a) a la e), son las fuentes de renta que pueden integrar “la renta” que el I.R.P.F. puede gravar.

Por tanto, las “operaciones vinculadas” o, más propiamente, los “resultados de las operaciones vinculadas” no son uno de los componentes susceptibles de integrar la renta de los contribuyentes que el I.R.P.F. somete a gravamen.

Por otra parte, el I.R.P.F. es un tributo cuya exacción se lleva a cabo en régimen de declaración-autoliquidación, pues según el apartado 1 del art. 96 “Obligación de declarar” de la Ley 35/2006:

“1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.”

Y además según el apartado 1 del art. 97 “Autoliquidación”:

“1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.”

Unas declaraciones-autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes que quedan luego -ex. art. 5 de la Ley 58/2003, General Tributaria- bajo las potestades de comprobación, regularización y liquidación de la Administración tributaria, que recogen los arts 115.1 y 101.1 de esa Ley 58/2003:

“Artículo 115. Potestades y funciones de comprobación e investigación.

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que la ... “

“Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.”

Unas actuaciones administrativo-tributarias que quedan naturalmente bajo la salvaguarda de los Órganos revisores primero y de los Tribunales de Justicia al final, como así lo recogen con carácter general el art. 6 de la Ley 58/2003 y específicamente el art. 108 de la Ley del Impuesto.

Pues bien, tanto los contribuyentes primero, para presentar sus declaraciones-autoliquidaciones del Impuesto, como la Administración tributaria después, para comprobar lo declarado e investigar lo no declarado, y regularizar lo indebidamente autoliquidado, deben seguir los mismos pasos:

I.- Lo primero es detectar y constatar la existencia de todas las rentas que el contribuyente haya tenido susceptibles de gravamen, en el período impositivo de que se trate.

II.- Lo siguiente es calificar todas esas rentas, integrando a cada una de ellas en la fuente de renta que corresponda, que será una de esas cinco que el art. 6.2 de la Ley 35/2006 contempla, y expurgando aquéllas que no deban tributar por -ex. art. 7- tratarse de rentas “exentas”.

III.- La siguiente tarea es cuantificar cada una de esas rentas, primero en su totalidad, y después en la parte de la misma que debe quedar sometida a gravamen, pues hay algunas que en todo o en parte pueden quedar exoneradas de tributar por ministerio de la ley, como ocurre por ejemplo con las ganancias patrimoniales excluidas de gravamen en supuestos de reinversión, que regula el art. 38.

Unos pasos II y III que son los que recogen los números 1º y 2º del apartado 2 del art. 15 de la Ley del Impuesto:

“2. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:

1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.”

IV.- Después, calificadas, cuantificadas y clasificadas todas esas rentas, hay que agruparlas y compensarlas en lo que proceda, para determinar así las bases imponibles y liquidables.

Como así lo indican el número 3 del apartado 2 y el apartado 3 de ese art. 15

“3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.”

V.- Y finalmente, aplicándoles a esas bases liquidables lo que el Impuesto prevé al respecto, determinar la cuota del I.R.P.F. de ese período impositivo, debiendo tenerse en cuenta lo que dispone el apartado 4 de ese art. 15 de que:

“4. No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación.”

CUARTO.- En los términos que se han recogido en el Fundamento de Derecho anterior, según el art. 6.2 de la Ley del Impuesto, una de las cinco fuentes de renta que componen la renta del contribuyente son “los rendimientos del capital”, regulados en la Sección 2.ª “Rendimientos del capital” del Capítulo II “Definición y determinación de la renta gravable” del Título II “Determinación de la renta sometida a gravamen”, arts. del 21 al 26; sección 2ª que tiene dos subsecciones, una 1ª dedicada a los “Rendimientos del capital inmobiliario” y otra 2ª a los “Rendimientos del capital mobiliario”; subsección 2ª formada por dos artículos: el 25 “Rendimientos íntegros del capital mobiliario” y el 26 “Gastos deducibles y reducciones”

La definición de lo que son rendimientos del capital a efectos del I.R.P.F. se encuentra en el primer párrafo del art. 21.1:

“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.”

Por su parte, los “rendimientos íntegros del capital mobiliario” pueden ser de los cuatro grandes tipos que recogen los cuatro primeros apartados del art. 25:

I.- “Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.”

II.- “Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.”

III.- “Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.”

IV.- Mientras que el cuarto tipo es una miscelánea de otros varios rendimientos, muy distintos entre ellos, pero que se califican todos ellos como del capital mobiliario, y que comprende los rendimientos siguientes, siempre que no constituyan una actividad económica: a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor; b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica; c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes de un subarrendamiento; y d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Aunque resulta una obviedad el decirlo, los del primer tipo (el I), los “rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad” son los que se obtienen específicamente por ello, por ser socio o partícipe en el capital de la entidad de que se trate, lo que no impide que un socio o partícipe de una entidad puede percibir de la misma otro tipo de rendimientos del capital mobiliario, como ocurre si un contribuyente le tiene arrendados unos bienes muebles a una sociedad de la que él es socio.

Mientras que los rendimientos de los otros tres tipos (del II al IV) tienen una causa claramente onerosa: se reciben unos intereses o una renta porque se ha prestado o impuesto un capital, o arrendado un bien mueble, los del primer tipo (el I) tienen una causa, llamémosla así, retributiva, la entidad retribuye al partícipe de que se trate, y a los demás que tenga, entregándoles parte de los beneficios que ha tenido, porque ellos son los socios, los dueños de la entidad.

Los del primer tipo que, como ya se ha dicho, recoge el apartado 1 de ese art. 25, son los siguientes:

“1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, ... “

Los de las tres primeras letras, de la a) a la c), comprenden las diversas modalidades mediante las que, según la legislación mercantil, un socio o partícipe puede recibir su parte de los beneficios de una sociedad en la que él participa.

Mientras que la letra d) es un auténtico cajón de sastre que busca que los socios o partícipes en el capital de una entidad terminen tributando, de manera omnicomprendiva y residual, por todos los rendimientos, ya sean dinerarios o en especie, que hayan podido recibir de la misma por su condición de tales, y que no quepa clasificar en las tres primeras letras, de la a) a la c).

La última letra, la e) alcanza al específico rendimiento al que se refiere, que no es del caso comentar aquí. .

QUINTO.- Por su parte, las operaciones vinculadas se mencionan sólo en un artículo de la Ley del Impuesto, el 41, que lleva ese título "Operaciones vinculadas", y que dispone:

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

Un artículo, ese 41, que forma parte del Capítulo III "Reglas especiales de valoración" de su Título III "Determinación de la base imponible".

Capítulo III formado además de por el 41 por otros tres artículos que llevan los números y títulos siguientes: 40 "*Estimación de rentas*", 42 "*Rentas en especie*", 43 "*Valoración de las rentas en especie*".

El artículo 41 tiene dos incisos separados por una coma, el primero recoge lo que es una mera regla de valoración: "*La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado*", acorde con la denominación que lleva el ese Capítulo III "*Reglas especiales de valoración*" del que el art. 41 forma parte; regla de valoración "*por su valor normal de mercado*", que es una regla de valoración que, además, se repite en el art. 40.1 para las rentas presuntas del art. 6.5 según el que:

"Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital,"

Para las que según el 40.1:

"La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado."

Y también en el 43.1 para las rentas en especie:

"1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos ..."

Por tanto, de entrada, la figura de las operaciones vinculadas es una mera regla de valoración de determinadas operaciones.

Los problemas surgen del segundo inciso del art. 41, pues resulta que esas valoraciones, que de las operaciones entre personas o entidades vinculadas hay que realizar por su valor normal de mercado, han de hacerse "*en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*".

Una remisión que se hace a la norma legal del Impuesto sobre Sociedades vigente al tiempo de publicarse la Ley 35/2006, del I.R.P.F., y que hoy en día hay que entender hecha al art. 18 de la actual Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades; actual art. 18 que lleva por título "*Operaciones vinculadas*".

Así pues, en el I.R.P.F. las operaciones vinculadas han de valorarse en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades, y eso, unido a la aparición del que se conoce como ajuste secundario que enseguida veremos, es lo que en ocasiones pueda generar cierta confusión, y que la aplicación de la figura pueda plantear algunos problemas como los que aquí nos ocupan.

Y en la búsqueda de disipar esa posible confusión y dar solución a esos problemas, resulta acertada la referencia que el Director de Inspección hace al nacimiento de la figura de las "operaciones vinculadas", y a su evolución posterior.

En cuanto al nacimiento de la figura, como comienza diciendo el Director, y como es bien sabido:

<< Es sabido que la normativa sobre operaciones vinculadas tiene su origen en el artículo 9 del modelo de Convenio de la OCDE, es decir, en el reparto de competencias sobre la tributación entre Estados. Se concreta en el conocido como principio de libre competencia. Se considera que los distintos miembros de un grupo multinacional son empresas separadas o independientes y las operaciones realizadas entre ellos se valoran de acuerdo con los precios que serían acordados en condiciones de mercado entre partes independientes. Es un mecanismo que permite que cada entidad tribute en su lugar de residencia por los beneficios "reales" obtenido en dicho territorio. >>

Y así apareció la regulación de las operaciones vinculadas, en el marco de la fiscalidad internacional, y para luchar contra que las empresas multinacionales traspasaran artificialmente los beneficios que obtenían en un país a otro, con el sencillo pero eficaz mecanismo de aplicar unas valoraciones irreales a las transacciones efectuadas entre compañías del grupo residentes en distintos estados. Una práctica cuya solución se encauzó con la posibilidad de que las autoridades fiscales de los países perjudicados por esas prácticas, pudiesen valorar a efectos fiscales a precios de mercado esas transacciones intra-grupo.

Y de ahí, de la fiscalidad internacional, pasó a la normativa interna, para aplicarse también a las operaciones realizadas entre sociedades vinculadas españolas, que con sus operaciones entre ellas pudiesen traspasarse beneficios de unas a otras de manera artificial. Aparición de la figura en la normativa interna del Impuesto sobre Sociedades que ya en su redacción original el apartado 3 del art. 16 "*Valoración de ingresos y gastos*" de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que:

"3. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes."

Y la regla de valoración en el fondo sigue siendo la misma: "*de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado*"; porque la figura trata de luchar contra los traspasos artificiales de rentas llevados a cabo por sociedades que llevan a cabo operaciones entre ellas, pero que no tienen intereses contrapuestos.

Entonces la figura era una mera habilitación a la Administración para regularizar las consecuencias que pudieran haber tenido unos precios artificiales que sociedades vinculadas entre sí pudieran haberle dado a determinadas operaciones llevadas a cabo entre ellas, para con ello traspasarse artificialmente beneficios o bases imponibles de unas a otras; regularización que en aquellos tiempos se llevaba a cabo sólo en sede de la empresa que hubiera visto disminuidas sus bases imponibles de manera artificial.

De la Ley 61/1978 pasó a la siguiente Ley del Impuesto, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, concretamente a su art. 16 "*Reglas de valoración: Operaciones vinculadas*" que comenzaba disponiendo en su apartado 1 que:

"1. La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación."

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

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

Como se ve, el empleo de la figura seguía siendo una mera potestad de la Administración tributaria para regularizar las consecuencias de valoraciones artificiales, pero apareció una importante novedad, que surgió tras varios reproches del Tribunal Supremo relativos a que regularizar sólo a una de las dos partes vinculadas podía suponer una sobre imposición o enriquecimiento injusto de la Administración, y que es lo que se conoce como la obligatoriedad de que la Administración practicara simultáneamente el que se denomina ajuste bilateral, que es lo que pasó a establecer el tercer párrafo de ese art. 16.1 de la Ley 43/1995, y que suponía que, además de regularizar a la sociedad que había visto disminuida artificialmente su tributación, había que regularizar de manera refleja y a la inversa a aquella otra que hubiera recibido ese traspaso artificial de beneficios o de bases imponibles.

De la Ley 43/1995 la figura pasó al T.R. que refundió la Ley del Impuesto, aprobado por el R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el que, en la redacción inicial de ese T.R., siguió en el art. 16 y con el mismo carácter y alcance:

“1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, ... “

Pero vigente ese T.R. se produjeron dos importantes modificaciones por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que dio una nueva redacción a ese art. 16 del T.R., modificaciones que bien cabe calificar de esenciales, especialmente la primera de ellas, cuando tras esa Ley 36/2006 el apartado 1 de ese art. 16 pasó a disponer que:

“1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.”

Y con ello trajo una modificación esencial, porque lo que hasta entonces era una mera potestad de la Administración para comprobar y regularizar en su caso las consecuencias de tales operaciones, paso a ser una obligación a cargo de los obligados, pues las personas físicas y jurídicas que llevaran a cabo operaciones vinculadas tendrían que valorar esas operaciones “por su valor normal de mercado”, porque así paso a disponerlo la ley.

Mientras que la otra modificación fue la aparición del que se conoce como “ajuste secundario”, que es un ajuste que trasciende del propio Impuesto sobre Sociedades, y que lo que busca es ubicar a efectos tributarios en sede de las personas que efectivamente hayan terminado recibiendo las rentas en cuestión, para que terminen tributando por ellas, de acuerdo con la naturaleza que tales rentas tengan para ellas; que es lo que pasó a disponer el apartado 8 de ese art. 16 del T.R. en su redacción por esa la Ley 36/2006, de 29 de noviembre:

“8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.”

Funcionamiento de ese ajuste secundario que, como quiera que es de gran importancia para lo que aquí nos ocupa, vamos a explicar con detalle en el Fundamento de Derecho siguiente.

Y esas modificaciones las introdujo el legislador al aprobar esa Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que fue aprobada ese 29/11/2006, es decir al día siguiente de aprobar la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., en cuyo artículo 41 recogió, como hemos señalado anteriormente:

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

El T.R. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades fue derogado por la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y, siendo ésta la que resulta de aplicación aquí, vamos a seguir nuestro análisis sobre la cuestión que nos ocupa con referencia a lo que al respecto dispone esa Ley 27/2014..

SEXTO.-El art. 18 “Operaciones vinculadas” de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades dispone, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que ...

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por ...

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá ...

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) ...

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse ...

8. En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, ...

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo ...

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, ...

14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, ...”

Un artículo que desde que se publicó esa Ley en 2014, sólo ha tenido una modificación en el año 2015, con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que eliminó del apartado 2 como supuesto de vinculación el que comprendía a:

“Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo”.

Lo que comenzó siendo una mera habilitación a la Administración para regularizar las consecuencias que pudieran haber tenido unos precios artificiales que sociedades vinculadas entre sí pudieran haberle dado a determinadas operaciones llevadas a cabo entre ellas, para con ello traspasarse artificialmente beneficios o bases imponibles de unas a otras; regularización que se llevaba a cabo sólo en sede de la empresa que hubiera visto disminuidas sus bases imponibles de manera artificial, se ha convertido en una figura tributaria con una prolija regulación legal, que cuenta asimismo con específico régimen sancionador.

Una prolija regulación legal que se ve incrementada con no pocas previsiones reglamentarias, del propio Reglamento del Impuesto (R.D. 634/2015, de 10 de julio) en su arts. del 13 al 37, y que trasciende incluso al Reglamento general de aplicación de los Tributos (R.D. 1065/2007), como ocurre con la previsión contenida en el art. 190.2.c) del mismo:

“2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.”

De cara a lo que aquí nos ocupa, visto lo que ese art. 18 dispone, este Tribunal entiende que hay que reparar en las cuestiones siguientes:

I.- La figura tributaria de las “operaciones vinculadas” sigue siendo lo que siempre ha sido, una norma de valoración de operaciones.

Por ello, resulta esencial determinar cuál es “la operación” llevada a cabo entre las partes en la que la incide o sobre la que se proyecta la vinculación.

Porque, incluso aunque en el caso de que se trate estén presentes de manera manifiesta los presupuestos de la existencia de vinculación (por ejemplo socio con una participación superior al 25%), puede que no haya operación ni renta alguna que ajustar por vinculación; como así ocurre cuando el problema está en unos gastos que para una sociedad son fiscalmente no deducibles porque son unos gastos en los que ha incurrido un socio mayoritario, gastos que son suyos, de él -del socio-, y que la sociedad se ha deducido por meramente haberlos satisfecho.

En ese caso la operación existente es la de pago por cuenta de un tercero; con lo que no hay ni operación ni rentas susceptibles de ajustar por vinculación.

Se estará ante un problema de que una sociedad se ha deducido indebidamente unos gastos, porque no son suyos, son del socio, y la solución vendrá sencillamente de negar la deducibilidad fiscal de tales gastos en sede de esa sociedad.

II.- La figura de las “operaciones vinculadas” es una norma de valoración de operaciones y con ello, si así se quiere ver, una norma de valoración de rentas; pero no una norma de calificación de rentas ni, mucho menos, una fuente de rentas específicas.

Por ello, las rentas dimanantes de las operaciones de que se trate, alcanzadas por tal norma de valoración, con lo que deberán valorarse en los términos que la normativa de la vinculación contempla, serán las que sean en función de su naturaleza; lo que así será con independencia de que haya vinculación o no; y por ello debe repararse en que, paradigmáticamente, la naturaleza de la renta será la misma con independencia de que el grado de participación sea del 26%, -que determina la existencia de vinculación-, o del 24% en cuyo caso la vinculación no entrará en juego-.

III.- Lo que se acaba de exponer de que la figura de las “operaciones vinculadas” no es una norma de calificación de rentas ni, mucho menos, una fuente de rentas específicas, ocurre incluso en los que se conocen como “ajustes secundarios”. Repárese.

Normalmente, cuando la Administración lleva a cabo un ajuste por vinculación de los previstos en el primer párrafo del apartado 10 de ese art. 18, y valora a efectos fiscales una determinada operación, lo que hace es valorar por su valor normal de mercado esa operación, y con ello aumentar el ingreso o renta de la parte vinculada que había llevado a cabo la operación por un valor inferior -al de mercado-; y paralelamente debe practicar el ajuste bilateral del segundo párrafo de ese apartado 10, para reconocer el mayor gasto o coste en sede de la otra parte vinculada.

Pero esa operación principal, llamémosla así, habrá generado un desplazamiento patrimonial de una parte vinculada a la otra, de una que se habría empobrecido porque había transferido algo por menos de lo que valía a la otra parte vinculada, que se habría enriquecido de manera refleja por lo que había recibido tras haber satisfecho por ello menos del que era su valor. Como ocurre si una sociedad vende al que es su socio mayoritario (80% del capital) un inmueble por un precio que es muy inferior al valor de mercado del mismo.

Y eso es lo que viene a remediar el ajuste secundario del apartado 11 de ese art. 18, que aunque deja el tema abierto para otros casos de vinculación, sólo lo regula de manera expresa para cuando la vinculación se produce por la relación socio-sociedad.

Pues bien, incluso en esos casos que regula expresamente, las “operaciones vinculadas” y los ajustes secundarios de las mismas no son una norma de calificación de rentas ni, mucho menos, una fuente de rentas específicas, algo que el primer párrafo de ese

apartado 11, con la misma redacción que estaba ya en el primer párrafo del art. 16.8 del T.R. del R.D. Leg. 4/2004, que fue el que empezó a regular el “ajuste secundario”, nos viene a recordar con toda precisión:

“11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.”

Resulta diáfano, los ajustes “por vinculación” no determinan la existencia de unas rentas específicas “por vinculación”, lo que determinan son unas diferencias, cuyo tratamiento será el que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia (s). Rentas que, lo repetimos, serán las que sean en función de su naturaleza.

IV.- La figura tributaria de las “operaciones vinculadas” es una norma de valoración de determinadas operaciones y con ello de determinadas rentas, que no de todas, y ello aunque se dé el presupuesto exigido por la vinculación de que el grado de participación sea del 25% o superior, pues cuando una sociedad retribuye a sus socios, paradigmáticamente si les satisface dividendos, en forma dineraria, aunque alguno o todos ellos tengan un grado de participación del 25% o superior, esa operación de retribución a los socios no es una operación susceptible de ajuste por vinculación; pues esa operación, por su naturaleza, determina una renta para los socios, sin que haya gasto deducible en la sociedad, que, con ella, lo que cumple es su finalidad última como sociedad, de alcanzar unos beneficios para repartirlos entre sus socios.

Y la Administración no puede venir a cuestionar si se reparten pocos o muchos de los beneficios obtenidos, y ni siquiera con el argumento de que empresas similares reparten más o menos. Esa, la de cuánto repartir de lo ganado, es una decisión libérrima de la sociedad, que la Administración ha de aceptar sin más.

V.- La que sí que podría ser ajustada por vinculación es una retribución a los socios, el pago de unos dividendos, si éstos se entregan en forma “no dineraria”; en tal sentido pensemos en una sociedad con cuatro socios, cada uno con el 25%, que construye un bloque con numerosas viviendas, que le han costado construirlas a razón de 6 euros cada una de ellas, y decide repartirles a esos cuatro socios como dividiendo parte de las ganancias que ha obtenido entregándole una vivienda a cada uno, y así lo hace, pero, mientras que las que ha vendido a terceros las ha vendido por un precio de 10 euros cada una, las que entrega a los socios las valora al precio de coste de 6 euros.

Ése sí sería un supuesto susceptible de regularizar por vinculación; regularización que sería como se expone a continuación.

El ajuste primario en sede de la sociedad consistiría en valorar esas cuatro viviendas entregadas a los socios por su valor de mercado (10 euros cada una), en lugar del indebido valor atribuido (6 euros cada una), lo que supondría aumentar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad en 16 euros (4 X 4 = 16); que es la renta que la sociedad habría tenido al entregar esas cuatro viviendas a los socios, al valorar éstas por su valor de mercado, y renta por la que la sociedad tendría que tributar.

Mientras que el ajuste bilateral en sede de cada uno de esos cuatro socios consistiría en atribuirle a la vivienda obtenida por cada uno de ellos un valor fiscal de 10 euros, en lugar de los 6 euros inicialmente atribuidos.

En cuanto al ajuste secundario, que en realidad serán cuatro ajustes secundarios (uno por cada relación socio-sociedad), cada uno de ellos sería como sigue:

En cada socio habría una diferencia de 4 euros (10 euros 6 euros) a su favor -de ese socio-; con lo que, la parte de esa diferencia que se correspondería con su porcentaje de participación en la entidad (25%), que ascendería a 1 euro, se consideraría como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio; mientras que el resto de esa diferencia, que serían 3 euros, tendría para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006.

En suma, que cada uno de esos ajustes secundarios supondría considerar fiscalmente: (I) en sede de la sociedad, que ésta habría dedicado 4 euros a retribuir a uno de sus accionistas en cuanto que tal, lo que a ella no le acarrearía ningún tipo de deducibilidad fiscal; y (II) en sede del socio correspondiente, que ese socio habría recibido 4 euros más como rendimiento del capital mobiliario obtenidos por su participación en los fondos propios de la sociedad (art. 25.1 de la Ley 35/2006), por los que tendría que tributar por tal concepto.

VI.- En su recurso el Director apela a la posibilidad de enervar los ajustes secundarios que contempla el último párrafo del apartado 11 al disponer que:

“No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.”

Y señala él -el Director- que:

<< Una situación en la que el contribuyente ha estado disfrutando gratuitamente de bienes de la sociedad por su condición de socio sin declarar ningún importe al respecto, puede, en un enfoque en el que se aplique la normativa de operaciones vinculadas, llegar a no tener efecto en el IRPF del socio vía reembolso de los importes disfrutados. Es decir, una situación en la que se ha ocultado una renta esta situación no llega a tener trascendencia fiscal. Sin embargo, si directamente se hubiese entregado una cantidad de dinero al socio que no hubiese declarado en su IRPF, no cabe la posibilidad de restitución de los importes entregados para evitar la tributación en el IRPF con las consecuencias fiscales y en el ámbito sancionador que pueden plantearse. >>

<< Asimismo, entendemos que el criterio del TEAR resultaría gravemente dañoso, dado que puede permitir, vía restitución de importes del socio a la sociedad, evitar la tributación en el IRPF y la correlativa sanción, en una situación en la que se observa con claridad el elemento de ocultación. Asimismo, ofrece un tratamiento más favorable frente al que procede en la misma operación cuando la retribución se satisface en dinero. >>

Una crítica que este Tribunal no comparte.

Lo que la Ley prevé al respecto, es que tras una situación inicialmente irregular, en la que está presente el reprochable efecto de que el socio tiene una renta “no declarada” porque disfruta de unos bienes de la sociedad sin pagar nada a cambio, es que ese indeseable efecto pueda sanarse, por la vía de que el socio pague a la sociedad la retribución que corresponda, a valor de mercado, por el uso de tales bienes; con lo que no habrá tenido renta alguna, ya que habrá pagado con su dinero por ese uso.

Una solución, mediante esa restitución, que parece considerar insuficiente el Director, por dos razones que este Tribunal no comparte.

La primera, la de que si la renta se hubiese entregado en dinero al socio no habría habido posibilidad de restitución, no se puede compartir .

El I.R.P.F. grava la renta, y si ha habido renta porque la retribución ha sido en metálico, debe entrar en juego; pero, si no la ha habido, porque se ha producido esa restitución, el Impuesto sobre la renta no entra en juego porque lo fundamental es que no habrá habido renta para el socio. Y sin renta no hay objeto impositivo.

La segunda es que en casos así, en los que ha habido una clara ocultación, al socio no puede ni sancionársele.

Una crítica que, de entrada, viene a ser de "lege ferenda", pues en realidad la crítica viene a ser la de la falta de previsión legal de una sanción para tal situación, con lo que sería una crítica dirigida al legislador. Una crítica que no comparte este Tribunal, que no aprecia esa especial gravedad en tal situación, en cuanto que la legalidad ha quedado restituida, porque al final no hay renta alguna en el socio.

Y una crítica que se ampara en que no se puede ni sancionar en *<una situación en la que se observa con claridad el elemento de ocultación>*, expresión con la que el Director no está refiriendo a la "ocultación" que contempla el art. 184.2 de la Ley 58/2003, sino a lo que es una ocultación de rentas en sentido coloquial; ocultación cuya existencia es ciertamente opinable cuando se trata del uso de un gran yate que es propiedad de una constructora, como ocurre en el supuesto origen del presente recurso; uso de un gran yate que es algo que no se antoja fácil de ocultar ni difícil de detectar.

SEXTO.- En el Fundamento de Derecho Segundo hemos dejado dicho que, a la hora de abordar la cuestión que aquí nos ocupa, íbamos a comenzar por dejar por sentadas varias cuestiones fundamentales, por evidentes que pudieran resultar, que es lo que hasta aquí hemos hecho; tras ello, este Tribunal entiende que está ya en condiciones de abordar la cuestión que hemos de resolver.

Visto lo que resolvió, parece que el T.E.A.R. de Galicia entiende que cuando hay vinculación entre las partes, lo que hay que aplicar son sólo las normas de ese régimen tributario de la vinculación; pues recuérdese que resolvió que:

<< QUINTO.- Sin embargo, la liquidación practicada debe ser anulada:... >>

Y ello porque:

<< D. Xy y la Sociedad son partes vinculadas, por ser la participación en el capital superior al 25,00 % (art. 18.2 de Ley 27/2014, de 27-11, del Impuesto sobre Sociedades), y la Inspección utiliza "la regla general de valoración recogida en el artículo 43 de la LIRPP" (apdo.d.- del antecedente tercero). >>

El T.E.A.R. de Galicia anuló la liquidación, porque existiendo como existía vinculación, para regularizar la Inspección tendría que haber aplicado, sin más, la normativa de las operaciones vinculadas, y no la norma del art. 43 de la Ley del I.R.P.F. (el de la "Valoración de las rentas en especie"), que fue la que la Inspección aplicó.

Una opinión y criterio que este Tribunal Central no comparte, y ello por las razones que se exponen a continuación.

Primera.- Para casos como el que nos ocupa, en los términos que hemos dejado expuestos en el Fundamento de Derecho cuarto, lo primero es detectar y constatar la existencia de una renta susceptible de gravamen, la que sea, si es que la hay; lo que implica determinar con precisión cuál es la operación que ha determinado el nacimiento o existencia de esa renta.

Un primer e imprescindible paso por el que tiene que comenzar la Administración (Gestión o Inspección) a la hora de regularizar; y también los contribuyentes a la hora de declarar y autoliquidar; aunque aquí, por razones obvias, vamos a centrarnos en cómo debe proceder la Inspección.

Segunda.- Y una vez que se haya detectado y constatado la existencia de la renta susceptible de gravamen de que se trate, y cuál es la operación que ha determinado el nacimiento o existencia de la misma, lo siguiente que la Inspección tiene que hacer es "calificar" esa renta atendiendo a "la naturaleza" que la misma tenga.

Tercera.- Por ello, ya de entrada y sin más, la forma en que el T.E.A.R. de Galicia procedió en el caso objeto último de este recurso extraordinario: que, como existía vinculación, la Inspección tenía que haber aplicado para regularizar de manera directa y sin más la normativa de las operaciones vinculadas; no fue una manera correcta de resolver el asunto; y ello con independencia de cuál fuera la regularización que al final debiera haberse efectuado.

Cuarta.- Porque, sólo después de haber detectado y "calificado" debidamente la operación y la renta de que se trate, es cuándo la Inspección puede y debe determinar cuál es el valor de las mismas -operación y renta- a efectos fiscales, aplicando para ello la norma que resulte de aplicación.

Quinta.- Y, finalmente, confrontando ese resultado con la calificación y la valoración que a esa operación y a esa renta le hubieran dado las partes, si es que le dieron algún valor, que puede que no, es cuando surgirá la necesidad de que la Inspección tenga que practicar la regularización que corresponda.

Una manera de proceder que ha de llevarse a cabo de esa forma, caso a caso, y atendiendo en cada caso a las específicas circunstancias que concurran en el mismo; pues la casuística puede ser cuasi infinita, y los resultados que correspondan muy distintos en cada caso, y ello a pesar de tratarse de casos que puedan considerarse similares.

OCTAVO.- Señalado lo anterior, procede entrar en la concreta petición que el Director de Inspección hace en su recurso extraordinario, que es la de que se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"En los supuestos en que el contribuyente disfrute gratuitamente de bienes pertenecientes a la sociedad de la que es socio, y, por los hechos y circunstancias concurrentes, se determine que no existe una operación subyacente vinculada a valorar, la renta obtenida debe calificarse según lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como otra utilidad derivada de la condición de socio en especie, que puede valorarse conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la misma norma."

Aunque el Director no lo dice expresamente, se intuye que es así, en lo que sigue vamos a dar por hecho que la participación del socio en la sociedad es del 25% o superior, porque, si no, no hay caso

De entrada, siempre que un socio de una sociedad disfruta de bienes pertenecientes a esa sociedad sin pagar nada a cambio, tiene que existir una operación subyacente por la que ese disfrute se produce; una causa jurídica que ampare el disfrute de tales bienes de manera pacífica.

Disfrute de esos bienes sin pagar nada a cambio, que determina la existencia de una renta, que, si no se ha declarado y autoliquidado, habrá que regularizar y lo que se trata de dilucidar es si esa regularización debe practicarse con el art. 41 de la Ley 35/2006, o con el art. 43 -y el 25.1.d)- de dicha ley; y sin que el verdadero problema sea en el fondo un problema de "valoración", pues ambas vías de regularización llaman a valorar las operaciones de ese tipo por su "valor de mercado"; aunque, ciertamente, el aplicar una norma u otra conduce a resultados que pueden ser muy distintos.

Para contestar a la cuestión de cuál debe ser el criterio a seguir, este Tribunal considera que hay que recordar que finalidad tienen esas dos vías tributarias de regularización:

De la figura de las operaciones vinculadas hemos dicho (Fundamento de Derecho Sexto) que son una vía para evitar que las partes se traspasen rentas de unas a otra poniendo retribuciones artificiales a las operaciones que entre ellas llevan a cabo; retribuciones artificiales en el sentido de que no sean las retribuciones de mercado de tales operaciones.

Mientras que del art. 25.1.d) hemos dejado sentado (Fundamento de Derecho Cuarto) que es un auténtico cajón de sastre que busca que los socios o partícipes en el capital de una entidad terminen tributando, de manera omnicompreensiva y residual, por todos los rendimientos, ya sean dinerarios o en especie, que hayan podido recibir de la misma por su condición de tales, y que no quepa clasificar en las demás letras de dicho precepto.

A la vista de lo cual, este Tribunal considera que la solución que debe darse al problema es la siguiente:

Cuando un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de determinados bienes de esa sociedad, y se trate de unos bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que los habrá adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas (art. 41 de la Ley 35/2006).

En cambio, cuando un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de determinados bienes de esa sociedad, y se trate de unos bienes que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tales bienes hayan sido adquiridos por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar de ellos sin pagar nada a cambio, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

Disyuntiva que deberá resolverse caso a caso, a la vista de las circunstancias concurrentes en cada uno.

En suma, y yendo a un supuesto con similitudes con el que es que causa última del presente recurso, pensemos en un socio que disfruta de un yate que es propiedad de una sociedad de la que él tiene el 80% de las acciones; con esa raíz común planteamos dos situaciones claramente distintas.

I.- Esa sociedad se dedica a la compraventa de yates y/o al alquiler de los mismos por periodos de tiempo, y tiene varios destinados a esa finalidad, y el socio dispone gratuitamente de alguno de ellos determinados periodos de tiempo; caso en el que la regularización deberá llevarse a cabo aplicando la normativa de las operaciones vinculadas.

II.- Esa sociedad es una constructora, que ha adquirido el yate precisamente para que lo disfrute el socio sin pagar nada a cambio; si así fuera, como lo es en el caso causa última de este recurso, la regularización deberá venir de la mano de aplicar los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

En el primer caso, la sociedad favorece al socio, al permitirle usar gratuitamente un yate un determinado periodo de tiempo, cuando si se tratara de un tercero le cobraría la retribución que tenga establecida para tal uso, con arreglo a los precios de mercado usuales de tales operaciones; con lo que se genera una renta en el socio en el marco de las actividades ordinarias de la sociedad.

Mientras que en el segundo caso, estaremos ante una operación que queda fuera de las actividades ordinarias de la sociedad, y que, bien puede decirse, que se ha orquestado para que ese socio pueda disfrutar de un yate perteneciente a la sociedad sin pagar nada a cambio; con lo que la renta se genera en el socio con una operación ajena a las actividades ordinarias de la sociedad.

Y si el bien es cuestión se trata de una vivienda, el criterio y solución serán las mismas; si la sociedad es una inmobiliaria que se dedica a la compraventa y/o alquiler de viviendas, y cede gratuitamente el uso de una a su socio, la regularización debería llevarse a cabo aplicando la normativa de las operaciones vinculadas; mientras que si se trata de una sociedad con una actividad industrial, que ha adquirido una vivienda para cedérsela gratuitamente al socio, y se la cede, la regularización deberá venir de la mano de aplicar los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.

Una respuesta que implicar estimar el recurso del Director.

NOVENO.-Finalmente, procede examinar la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022, dictada en el recurso de casación nº 4769-2020 .

En el caso causa última de este recurso extraordinario, el T.E.A.R. de Galicia anuló la liquidación que había girado la Inspección, porque existiendo como existía vinculación, para regularizar la Inspección tendría que haber aplicado, sin más, la normativa de las operaciones vinculadas, y no la norma del art. 43 de la Ley del I.R.P.F. (el de la "Valoración de las rentas en especie"), que fue la que la Inspección aplicó.

El T.E.A.R. resolvió en ese sentido, porque entendía que el T.S. había dicho que así debía hacerse en tales casos, en la citada sentencia de 09/02/2022 (Rec. de casación nº. 4769/2020).

Sin embargo, este Tribunal considera que ello no es así.

El caso objeto de esa sentencia era el de un socio que había disfrutado gratuitamente de determinados bienes, entre ellos una embarcación, propiedad de una sociedad de la que él y su esposa eran dueños de todas las acciones; bienes que, como expresamente recoge esa sentencia, eran bienes "no relacionados con la actividad empresarial" de la sociedad.

A la vista de lo cual la Inspección resolvió que, con tal motivo, el socio en cuestión había tenido un rendimiento del capital mobiliario del art. 25.1.d) de la Ley 35/2006, que valoró aplicando lo dispuesto en el art. 43 de dicha Ley.

Y lo que el T.S. recogió en el fallo de esa sentencia fue fijar como criterio interpretativo el siguiente:

<< En las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF. >>

Pero de lo que el T.S. razonó en esa sentencia, e incluso de lo que expresó en ese fallo y acabamos de transcribir, no cabe inferir, como hizo del T.E.A.R. de Galicia, que en todos los casos similares, dada la existencia de vinculación entre las partes, la posible

regularización de la situación exija aplicar la normativa de las operaciones vinculadas del art. 41 de la Ley del I.R.P.F., y no el art. 43 de la Ley de dicha Ley relativo a la "Valoración de las rentas en especie" que fue la que la Inspección aplicó.

Y no cabe inferirlo porque el T.S. fue extremadamente cuidadoso a la hora de circunscribir lo que falló en esa sentencia, al concreto caso al que la misma alcanzaba; como ya lo expresó en el primer inciso del párrafo transcrito "En las circunstancias del presente caso".

Y es que en esa sentencia el T.S. se vio constreñido porque el Tribunal de instancia, el Abogado del Estado en recurso casacional, e incluso la Administración en su día y el T.E.A.R. concernido, habían aceptado que la operación de ese caso era una "operación vinculada"; que así lo expresa la sentencia:

<< No obstante, el escrito de interposición no cuestiona la existencia de operación vinculada sino que introduce una serie de consideraciones a los efectos de la aplicación del referido precepto, expresando que, "lo que se plantea en este recurso es, si estas reglas y métodos [las del TRLIS], son o no aplicables a los rendimientos de capital mobiliario en especie del art. 25.1.d) LIRPF, obtenidos por los socios de una entidad mercantil que, por tanto, son las dos cosas a la vez: rendimientos en especie y rendimientos entre partes vinculadas. De este modo, la respuesta a esta cuestión, dependerá de si se decide o no la aplicación preferente del art. 41 sobre el art. 43 LIRPF."

Pero es que, además, la sentencia de instancia proclama que, el artículo 41 LIRPF "resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, y en el caso de autos, reiteramos, lo son las que son objeto de regularización, -por aplicación de la definición del art 18 LIS - y ello además, no es controvertido, pues parte del Abogado del Estado dicha calificación la administración en la contestación a la demanda..."

No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a si existió o no operación vinculada pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una cuestión fáctica cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional a tenor del artículo 87 bis LRJCA.

.../....

Sin embargo, en el escenario en el que nos sitúa tanto la sentencia de instancia como la propia posición de las partes, habremos de adoptar una decisión con relación a dos normas especiales, en principio, ambas, potencialmente aplicables al caso, al partir del presupuesto de que han existido operaciones vinculadas.>>

Por ello, teniendo que pasar que se estaba ante una operación vinculada, el T.S. resolvió lo que resolvió: que la valoración de la misma tenía que hacerse atendiendo a lo que dispone el art. 41 de la Ley del I.R.P.F. relativo a las "operaciones vinculadas".

Pero si no hubiera estado sujeto por esa calificación previa, por la que tuvo que, como se ha expuesto, no le quedó más remedio que pasar, es evidente que la respuesta final del T.S. hubiera sido muy distinta, pues en la propia sentencia dejó sentados de manera diáfana dos extremos esenciales al respecto: (I) que, para que una operación tenga que valorarse atendiendo a lo que dispone el art. 41 de la Ley del I.R.P.F. relativo a las "operaciones vinculadas", es preciso que se trate de una operación vinculada, calificada de tal, para lo que no basta con que las partes concernidas cumplan los requisitos requeridos para la existencia de vinculación; y (II) porque la existencia de vinculación entre las partes, no determina por sí sola, que todas operaciones que se realicen entre las mismas, sean operaciones sujetas a la normativa de las "operaciones vinculadas".

Repárese en las palabras del T.S. al respecto:

I.- Sobre la necesidad de que para aplicar el art. 41 tenga que existir una operación calificada de "operación vinculada":

<< Por tanto, la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el simple marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que -dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos-, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar "la definición del art 18 LIS" (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia. >>

II.- Sobre que la mera existencia de vinculación entre las partes, no determina que sólo por tal hecho deba aplicarse la normativa de las "operaciones vinculadas":

<< Observamos cierto desenfoco en el tratamiento de la cuestión discutida, que, prácticamente desde el principio, se ha ido arrastrando a lo largo de las distintas vías de revisión de los actos tributarios cuestionados.

En efecto, parece evidente -más bien, es indiscutible-, que la sociedad Neptuno 98, S.L y don Juan Manuel deben considerarse, a los efectos del art.16.3 TRLIS personas o entidades vinculadas, dada la condición de socio y administrador de dicha mercantil.

Ahora bien, pese a su obviedad, conviene enfatizar una circunstancia sin la cual, no cabría traer a colación el artículo 41 LIRPF, toda vez que el precepto resultará de aplicación, en la medida que exista una operación vinculada.

Dicho de otro modo, nadie ha planteado explícitamente si, para acudir al art 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes. >>

Dos extremos al respecto que el T.S. ha repetido en el mismo sentido en otras sentencias como la de 27/04/2022 (Rec. de casación nº. 4793/2020):

<< Tanto el artículo 41 LIRPF (por la remisión al art. 16 TRLI, similar, en lo que ahora interesa, al actualmente vigente art. 18 LIS) como el artículo 43 LIRPF confluyen en una estimación, basada en el valor de mercado.

En la citada sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, se apuntó como diferencia entre ambos preceptos que, por la vía del artículo 41 LIRPF, específicamente, por las remisiones al art. 16 TRLIS (actual art. 18 LIS 2014), deben aplicarse una serie de métodos de valoración y normas procedimentales que, susceptibles de aplicarse a los sujetos pasivos contribuyentes del IRPF, no modulan, en cambio, la valoración efectuada por la vía del 43 LIRPF, circunstancia que, en la práctica, arroja sensibles diferencias económicas.

Pues bien, la premisa de la que debemos partir es la de que resulta evidente que, para aplicar el artículo 41 LIRPF, debe existir una operación vinculada.

Y, al igual que ocurría en aquella sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, nadie ha planteado aquí, explícitamente, si para acudir al art 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (aquí, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes.

Pues bien, en el presente caso, el abogado del Estado se remite en su escrito de oposición a lo que mantenía en el recurso 4769/2020, resuelto por la sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, de constante referencia. Y, en la misma, rechazamos su posición, poniendo de manifiesto lo siguiente:

"[...] de forma refleja o indirecta, parece sugerir dicha idea el abogado del Estado al desplegar su argumentario sobre la necesidad de que para encarar la valoración por la vía del artículo 41 LIRPF debe existir "contrato, acuerdo o pacto de cesión de bienes entre las partes vinculadas con asignación de un valor o de un precio inferior al de mercado."

No obstante, el escrito de interposición no cuestiona la existencia de operación vinculada sino que introduce una serie de consideraciones a los efectos de la aplicación del referido precepto, expresando que, "lo que se plantea en este recurso es, si estas reglas y métodos [las del TRLIS], son o no aplicables a los rendimientos de capital mobiliario en especie del art. 25.1.d) LIRPF, obtenidos por los socios de una entidad mercantil que, por tanto, son las dos cosas a la vez: rendimientos en especie y rendimientos entre partes vinculadas. >>

Y dos extremos esenciales al respecto que este Tribunal Central sí que ha tenido en cuenta a la hora de motivar la resolución del presente recurso extraordinario, en los términos que se han recogido en los Fundamentos de Derecho precedentes.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar el siguiente criterio:

Para los casos en que un socio de una sociedad disfrute gratuitamente de un determinado bien de esa sociedad, cuando ese bien sea uno de los bienes que esa sociedad tenga para explotarlos en el ejercicio de sus actividades ordinarias, con lo que lo habrá adquirido para tal fin -para sus actividades-, la regularización deberá venir de la mano de la normativa de las operaciones vinculadas (art. 41 de la Ley 35/2006); en cambio, cuando se trate de un bien que esa sociedad tenga específicamente para esa finalidad, como paradigmáticamente ocurrirá cuando tal bien haya sido adquirido por la sociedad para que ese socio pueda disfrutar del mismo gratuitamente, la regularización deberá realizarse aplicando los arts. 25.1.d) y 43 de la Ley 35/2006.