

PAULA VICENTE-ARCHE COLOMA

*División Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel
Hernández*

Extracto:

El presente trabajo aborda el estudio de los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; fórmula novedosa en el marco de dicho Impuesto, que ya se encontraba vigente en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Los acuerdos previos de valoración se presentan, de este modo, como una técnica que permite a los pagadores de retribuciones en especie derivadas del trabajo la celebración de acuerdos con la Administración tributaria, en orden a valorar dichas rentas para realizar el ingreso a cuenta precedente.

Estos acuerdos constituyen una de las variadas técnicas que, en los últimos tiempos, nuestro legislador ha introducido en el seno de los procedimientos tributarios, con el objetivo de obtener una mayor seguridad en las relaciones que vinculan a los obligados tributarios con la Administración y, por lo tanto, una menor litigiosidad en el ámbito fiscal. La determinación de conceptos tales como el valor de mercado, o la aplicación de las reglas de valoración específicas de determinadas retribuciones en especie siguen constituyendo aspectos que, todavía en los momentos presentes, son objeto de vivas polémicas entre el particular y la Hacienda Pública; problemas que, en gran medida, podrán ser solucionados a través de la adopción de los acuerdos objeto de estudio.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Ámbito de aplicación de los acuerdos previos de valoración en el IRPF: los rendimientos del trabajo en especie.
 - II.1. Regla general: valor normal en el mercado.
 - II.2. Utilización de vivienda.
 - II.3. Utilización y/o entrega de vehículos automóviles.
 - II.4. Préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero.
 - II.5. Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viaje y similares; primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro o similar; así como cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención.
 - II.6. Contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones o por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones.
 - II.7. Derechos de fundadores de sociedades.
 - II.8. Anteriores rendimientos satisfechos por empresas cuya actividad habitual sea, propiamente, la que da lugar a la retribución en especie.
- III. Los ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie del trabajo. Especial referencia al procedimiento de gestión en el ámbito de esta clase de pagos a cuenta.
- IV. Los acuerdos previos de valoración en el IRPF.
 - IV.1. Fundamento y naturaleza jurídica de los acuerdos previos de valoración.
 - IV.2. Ámbito de aplicación.
 - IV.2.A) Sujetos.
 - IV.2.B) Objeto.
 - IV.3. Régimen Jurídico.
 - IV.3.A) Procedimiento.
 - IV.3.B) Efectos del acuerdo previo de valoración.

I. INTRODUCCIÓN

La Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), establece la posibilidad de que los pagadores de retribuciones en especie derivadas del trabajo efectúen acuerdos previos de valoración a efectos de calcular y efectuar el correspondiente ingreso a cuenta.

Esta previsión es absolutamente novedosa en el ámbito del citado Impuesto. Con anterioridad, tanto la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), como las Leyes 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante LDGC) y 41/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) contemplaban, en sus artículos 16.6, 9 y 17.1.b), respectivamente, la facultad de los contribuyentes de adoptar esta clase de acuerdos. Sin embargo, hasta el momento en que se aprueba el mencionado Reglamento no se había efectuado una regulación normativa en relación al Impuesto que somete a gravamen la percepción de rentas por parte de las personas físicas.

En principio, los acuerdos previos de valoración, tal y como se encuentran regulados en la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF, pueden realizarse entre la Administración tributaria y los pagadores de rendimientos del trabajo entregados en especie, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta que corresponde realizar a dicho sujeto frente a la Hacienda Pública. Por lo tanto, ante la obligación de efectuar esta clase de pagos a cuenta, se presenta dicha posibilidad como un medio para valorar, de acuerdo con las normas del Impuesto, esta clase de retribuciones. Por ello, resulta sumamente ventajoso contar con un procedimiento en el que el particular plantea la valoración –conforme a las reglas del Impuesto– de las rentas a la Administración, con la finalidad de que declare correcta o no la cuantificación propuesta, porque en la práctica surgen multitud de problemas provocados por la existencia de conceptos jurídicos indeterminados como el valor de mercado, o por el establecimiento de un concreto método de valoración.

Por las razones indicadas, nos hemos propuesto llevar a cabo un estudio sobre los acuerdos previos de valoración en el IRPF, analizando las cuestiones materiales y formales que se derivan de los mismos. Nuestro trabajo comienza examinando el ámbito de aplicación de dichos acuerdos, esto es, la valoración de los rendimientos en especie, fundamentalmente en lo que se refiere al análisis

de las cuestiones problemáticas que pueden generarse en su seno, para poder examinar, con posterioridad, si aquéllas pueden ser resueltas mediante la formalización de acuerdos previos de valoración entre el empresario y la Administración tributaria. Por lo tanto, el examen de dichos aspectos se nos presenta como *previo y necesario* al análisis de cualquier cuestión, material o formal, relacionada con los acuerdos objeto de nuestro estudio.

Con posterioridad, haremos referencia a la obligación que tiene el pagador de retribuciones en especie de ingresar determinadas cantidades al Tesoro Público, tratándose las cuestiones relativas al procedimiento de gestión aplicable una vez se hubieran presentado las declaraciones tributarias procedentes.

Seguidamente, procederemos con el examen de todos aquellos aspectos relevantes que se encuentran relacionados con los acuerdos previos de valoración en el IRPF, tanto en su vertiente material –analizando el fundamento y naturaleza jurídica– como en la formal –tratando las cuestiones relativas a los sujetos que pueden llevar a cabo su formalización, su objeto, así como el procedimiento establecido normativamente para adoptarlos, examinando, asimismo, su aplicación y efectos en todos los ámbitos posibles, esto es, en lo que respecta al pagador de las rentas, así como en lo relativo al perceptor de las mismas–.

II. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN EN EL IRPF: LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN ESPECIE

II.1. Regla general: valor normal en el mercado.

El criterio general de valoración consiste en cuantificar las retribuciones en especie por su valor normal en el mercado; valor que no es definido por la normativa reguladora de las retribuciones en especie, pero que se encuentra recogido en el artículo 41 de la Ley del Impuesto –relativo a la *estimación de rentas*–, el cual lo conceptúa como *la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario*. Tratándose de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, el mencionado precepto establece una regla especial, según la cual, *se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo*.

Una primera cuestión que puede plantearse al respecto y que, por otra parte, ya había sido tradicionalmente puesta de manifiesto por nuestra doctrina, es la imprecisión del concepto de *valor normal en el mercado*, debido a que, aunque éste es definido por la Ley del Impuesto, sin embargo, surgen multitud de problemas a la hora de su aplicación. Esta circunstancia es sumamente criticable, porque no debemos olvidar que la regla general de valoración de las retribuciones en especie es aplicable, con carácter residual, a cualquier otro rendimiento satisfecho *in natura* que carezca de valoración específica en la Ley del Impuesto.

En una primera aproximación a dicho término, y teniendo en cuenta el contenido del artículo 41 de la Ley 40/1998, podría conceptuarse como la contraprestación que se acordaría entre partes independientes; lo que, a efectos de las retribuciones en especie del trabajo, significaría el precio que debería pagar el trabajador si recibiera la retribución en metálico y quisiera adquirir, consumir u obtener por sí mismo los bienes, derechos o servicios constitutivos de la mencionada retribución.

Ahora bien, aunque la principal ventaja de aplicar el valor de mercado radica en que, en teoría, es el más justo –porque equipara al sujeto que recibe la retribución en especie con aquel otro que la obtiene en metálico y decide adquirir el bien, derecho o servicio de manera autónoma–, en la práctica surgen inconvenientes en su aplicación, por las razones siguientes: en primer término, por la inexistencia de un mercado homogéneo «que sirva de referencia para la valoración de ciertos tipos de beneficios, o incluso puede suceder que determinados bienes, derechos o servicios estén al margen de los condicionantes del mercado, ya sea por motivos jurídicos o económicos»¹. Salvo en los mercados secundarios de valores, en los que sí existe una certeza en la valoración, el resto está condicionado por otro tipo de factores que conllevan la dificultad de valorar en términos homogéneos ciertos bienes, derechos o servicios. Además, el trabajador no podrá participar libremente en el mercado, «al no poder decidir la aceptación o el rechazo del bien, derecho o servicio de que se trate»². De acuerdo con ello, GARCÍA-MONCÓ plantea que «el peligro del concepto comentado es que nos desplaza hacia categorías económicas difícilmente trasladables al mundo del derecho y que, por otra parte, introduce efectos económicos indeseables sobre la aplicación de las figuras impositivas»³.

Por otro lado, el valor normal en el mercado responde, como señala MORENO FERNÁNDEZ, «al juego de la oferta y la demanda en un momento determinado, y en consecuencia, del precio que el vendedor es capaz de aceptar y el comprador de pagar en cada momento y lugar»⁴. Por ello, el valor normal de mercado de los bienes o servicios puede variar en función del tiempo y lugar de que se trate, circunstancia que, en opinión de VEGA HERRERO, «ocasionará dificultades en orden a la comprobación administrativa, sobre todo cuando haya un desfase importante entre el momento de obtención de la retribución y el de la actuación comprobadora»⁵.

Para intentar aclarar los problemas prácticos de la utilización de esta regla de valoración, TEJERIZO LÓPEZ conceptúa la noción de mercado atendiendo a tres precisiones fundamentales, a saber: en primer término, es necesario que exista un mercado como elemento de referencia, en el

¹ MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La tributación de los rendimientos de trabajo percibidos en especie*. Coed. CEF-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 162.

² VEGA HERRERO, Manuela. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 315.

³ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*. 2.ª edición. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 127 y 128.

⁴ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal en la Ley del IRPF*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1994, pág. 208.

⁵ VEGA HERRERO, Manuela. «Retribuciones en especie del trabajo personal: Valoración, rendimiento computable e ingreso a cuenta». En VVAA. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*. Libro homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 383; Id. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., pág. 315.

que exista libertad de los oferentes y de los demandantes para entregar o solicitar los bienes o servicios; en segundo lugar, tiene que haber una identidad sustancial entre las operaciones con los empleados y las que se realizan con las personas que no tienen tal consideración; y, finalmente, la comparación entre el precio que satisface el empleado y el equivalente de mercado puede realizarse porque aquél constituye una excepción de éste ⁶.

Asimismo, puede alcanzarse un concepto de mercado siguiendo la línea que ha marcado el Tribunal Económico-Administrativo Central. Sobre esta cuestión, el mencionado Tribunal mantiene, en su Resolución de 27 de junio de 1990, que para concretar un precio de mercado, en términos generales, son necesarias las siguientes premisas: debe tomarse como referencia el mismo mercado en términos geográficos; las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar; las transacciones comparadas deben tener un volumen equivalente, pues a mayor volumen de operaciones el precio suele ser menor que el que se fije para una operación aislada; el tramo en el que se realicen las operaciones debe ser el mismo, es decir, entre fabricante y mayorista, entre éste y el minorista o, finalmente entre el minorista y el consumidor final; las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo período de tiempo ⁷.

De tal manera, siguiendo las circunstancias expuestas, podrá llegar a alcanzarse el valor de mercado de un determinado bien, derecho o servicio, constitutivo de una retribución en especie. Ahora bien, aunque tener los elementos de referencia para cuantificar esta clase de rentas por su valor de mercado constituye una gran ventaja, no es menos cierto que la propia amplitud e inconcreción del término *valor normal en el mercado* traslada la problemática de su cuantificación al ámbito de la comprobación administrativa.

Es decir, la valoración de las rentas en especie debe ser realizada en un doble sentido, por una parte, por el pagador de la misma, que deberá cuantificarla a efectos de realizar el ingreso a cuenta correspondiente y, por otra, por parte del perceptor del rendimiento, quien en el momento de realizar la autoliquidación del Impuesto deberá integrar la retribución por su valor de mercado. No quedando el trabajador, como tendremos ocasión de analizar, vinculado por la valoración que hubiera efectuado en su día el empresario, podrá incorporar el valor que estime conveniente, siempre, claro está, de acuerdo con la normativa del Impuesto. Por lo tanto, como comentábamos, el problema de la valoración de las retribuciones en especie se encuentra, tanto en la valoración en sí misma, como en el aspecto relativo a la comprobación administrativa y posterior prueba de dicho valor.

Por las razones indicadas, es necesario, como acertadamente indica GARCÍA-MONCÓ, «avanzar en un "proceso de juridificación" del valor de mercado, en tanto que el mismo se ha convertido en un concepto central de nuestro sistema tributario. Dicho proceso indudablemente no será fácil y

⁶ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. «Las remuneraciones de trabajo en especie. Aspectos generales». En VVAA. *Comentarios a la Ley del Impuesto...* Ob. cit., págs. 367 y 368. En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 10.ª edición revisada y puesta al día. Ed. Tecnos, Madrid, 1999, pág. 589.

⁷ El TEAC también aplicó la doctrina expuesta en su Resolución de 9 de septiembre de 1999.

obligará a rectificaciones para ir depurando las excesivas connotaciones económicas que tiene hoy en día, pero este proceso es asimismo inevitable en garantía de los derechos de los contribuyentes a quienes se les aplica el expresado concepto»⁸.

Para finalizar este apartado, queremos hacer unas precisiones en torno a unas cuestiones que, aun trayendo su causa en el concepto mismo de retribución en especie, deben ser objeto de comentario en este apartado, porque se encuentran íntimamente relacionadas con la regla general del valor normal en el mercado.

A este respecto, el artículo 43.1 de la Ley 40/1998, al definir los rendimientos en especie, lo hace con referencia a que la renta debe ser obtenida *de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado*. Ello implicará que, en el primer caso –es decir, cuando se obtengan los bienes, derechos o servicios gratuitamente–, la retribución deberá valorarse conforme a las reglas contenidas en el artículo 44 del mismo cuerpo legal, es decir, bien por el valor normal en el mercado o bien por la regla específica que al efecto se prevea. Sin embargo, cuando, a cambio del rendimiento en especie, se entregue un precio, siendo éste inferior al normal de mercado, entendemos, junto con otros autores⁹, que la valoración deberá realizarse por la diferencia entre el precio pagado por el trabajador y el valor de mercado del mismo bien, derecho o servicio utilizado, consumido u obtenido.

En segundo lugar, debemos cuestionarnos qué sucedería en el caso en que, por aplicación de las reglas especiales de valoración contenidas en el apartado 1.º del artículo 44.1 de la Ley del Impuesto, surgiera una valoración superior al valor de mercado. En tal situación, y teniendo en cuenta que las retribuciones en especie se definen en relación con dicho concepto, estimamos que debería prevalecer este último sobre la cuantificación realizada conforme a las reglas específicas, porque el valor de mercado constituye la referencia básica a tener en cuenta en materia de rendimientos en especie¹⁰.

II.2. Utilización de vivienda.

En el caso de utilización de vivienda –según dispone la letra a) del artículo 44.1.1.º–, la retribución en especie se valorará en *el 10 por 100 del valor catastral*. El mencionado porcentaje se reducirá al 5 por 100 cuando los valores catastrales hayan sido revisados o modificados conforme a los procedimientos contenidos en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y hubieran entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994. En aquellos supuestos en que, en el momento del devengo del impuesto, el inmueble careciera de valor catas-

⁸ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* Ob. cit., pág. 129.

⁹ Sobre esta cuestión, MORENO FERNÁNDEZ mantiene que si la retribución se concede «a cambio de un precio, pero éste es menor a su precio normal en el mercado, la renta obtenida que le supone es igual a la diferencia entre el precio pagado y el precio normal de mercado». Vid. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., pág. 189.

¹⁰ En el mismo sentido, ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones del trabajo en especie*. Fundación Confemetal, Madrid, 2000, pág. 122.

tral o éste no se hubiera notificado al titular, se tomará como valor del mismo el 50 por 100 del que correspondería al aplicar las reglas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio ¹¹, siendo en estos casos el porcentaje a aplicar del 5 por 100.

La primera consideración que puede realizarse a este precepto es la relativa a que, al igual que sucedía en la anterior normativa del Impuesto, no se establece regla específica de valoración correspondiente a la *entrega* de vivienda. La causa de tal omisión puede deberse a la poca frecuencia con que se produce dicha retribución, dado el gran valor que normalmente supone. Sin embargo, pese a dicha laguna, estimamos que, llegado el caso en que la retribución en especie consistiera en la entrega de una vivienda ¹², se cuantificaría por la regla general de valoración; es decir, por su valor de mercado en el supuesto de que la entrega se hubiera realizado de forma gratuita o, cuando hubiera sido por un precio inferior a aquél, por la diferencia entre ambas cuantías ¹³.

En segundo término, de la redacción legal del apartado transcrito puede comprobarse que ha desaparecido la distinción entre la utilización de vivienda propiedad del empleador respecto de la arrendada por éste. Teniendo en cuenta que, en ambas situaciones, el trabajador manifiesta la misma capacidad económica –con independencia del vínculo de origen entre la empresa y la vivienda–, se ha establecido la misma regla de valoración que la aplicable en el caso de la imputación de rentas inmobiliarias regulada en el artículo 71 de la Ley del Impuesto, aunque en este último supuesto los porcentajes establecidos son menores.

Una última cuestión nos queda por tratar, siendo la relativa a la magnitud sobre la que operará el límite establecido en el precepto mencionado. A este respecto, el artículo 44.1.1.º a) de la Ley 40/1998 dispone, en su último párrafo, que *la valoración resultante no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo*. Partiendo del concepto de rendimiento íntegro del trabajo que efectúa la Ley del Impuesto, cuyo artículo 16.1 dispone que se considerarán como tales *todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dine-*

¹¹ Según el artículo 10.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la valoración de los bienes inmuebles se realizará por el mayor valor entre los siguientes: el valor catastral, el valor de adquisición o el valor comprobado por la Administración tributaria a efectos de otros impuestos.

¹² Éste es el caso debatido en la RTEAC de 7 de junio de 1994, en la cual se aprecia la existencia de retribución en especie derivada del trabajo por la transmisión, a favor del empleado y accionista, de un apartamento. En concreto, en el Considerando 6.º de dicha Resolución se manifiesta que consta en la diligencia «que la cesión se efectuó para que el interesado pueda ejercer facultades propias de la titularidad dominical; (...) para que éste (el recurrente) se lo quedara o pudiera utilizarlo o explotarlo, derivándose aquella calificación entre otras vías argumentales del artículo 25 de la Ley General Tributaria, es decir, en función de la naturaleza económica del hecho imponible».

¹³ En este sentido, es conveniente aclarar que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, cuando el rendimiento tenga un período de generación superior a dos años y no se obtenga de forma periódica o recurrente, le será de aplicación la reducción del 30% prevista en dicho precepto. Asimismo, si la contraprestación que satisface el trabajador (inferior al valor de mercado de la vivienda) lo es con carácter aplazado en el tiempo, MORENO FERNÁNDEZ propone dos planteamientos posibles: considerar como retribución en especie el beneficio total percibido el primer año o computar anualmente el beneficio obtenido en cada ejercicio, aunque el mencionado autor se inclina por la segunda posibilidad, «al adecuar la tributación a la obtención del beneficio según se va generando». Vid. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., pág. 290.

riaras o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas, parece que, de acuerdo con el tenor literal del mencionado precepto, el límite operará solamente sobre las contraprestaciones, por lo que quedarían excluidas, de la magnitud sobre la que aquél debe operar, las utilidades ¹⁴.

II.3. Utilización y/o entrega de vehículos automóviles.

En este supuesto, el legislador ha distinguido tres posibles situaciones en que puede encontrarse el pagador de una renta en especie. Así, en primer término, se hace referencia a la entrega del vehículo automóvil, en cuyo caso la retribución se valorará por el coste que el pagador hubiera soportado en la adquisición del mismo, incluidos los tributos que graven la operación –comprendiendo, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido ¹⁵, el Impuesto Especial de Matriculación, las Tasas de matriculación, así como el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica–. La segunda regla de valoración se aplica cuando el automóvil se ceda en uso, en cuyo caso, la valoración del rendimiento se cuantificará en el 20 por 100 anual del coste de adquisición del vehículo si éste es propiedad del pagador de la retribución ¹⁶, ya que, en caso contrario, el citado porcentaje se aplicará al valor de mercado que el vehículo tuviera si éste fuera nuevo.

¹⁴ Dicho límite operará sobre ambas magnitudes, en opinión de ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., pág. 158. Por el contrario, otros autores lo circunscriben estrictamente a las retribuciones que, según el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores, tengan el carácter de retribuciones salariales (es decir, sueldo base y complementos salariales), tales como PÉREZ ROYO, Ignacio. «Artículo 44. Valoración de las rentas en especie». En VVAA. *Los nuevos impuestos...* Ob. cit., pág. 360; Id. *Manual del Impuesto sobre la Renta...* Ob. cit., pág. 118. Por su parte, GARCÍA-OVIES SARANDESES entiende que, a efectos de la aplicación del límite, se incluirán las prestaciones que genere el sujeto por el trabajo que realice, «aunque no sea su beneficiario directo, por ejemplo ayudas de estudios a los hijos. No se considerarán, sin embargo, suponiendo que el sentido es el mismo que en la Ley de 1991, otras contraprestaciones que, derivando también del trabajo, no tengan en este factor su causa directa, como por ejemplo las prestaciones por desempleo» (GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible». En VVAA. *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 193). Finalmente, MORENO FERNÁNDEZ afirma que si la norma precitada «se ha referido individualmente a las "contraprestaciones" y no a las "utilidades", ello pone de manifiesto que la base de cálculo del límite del 10 por 100 se deberá formar únicamente por las contraprestaciones del trabajo, y no también por las posibles utilidades (liberalidades remuneratorias) que se deriven de la existencia de la relación laboral» (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., pág. 297).

¹⁵ En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Dirección General de Tributos entiende, en la consulta vinculante de 9 de marzo de 2000, que debe considerarse como coste de adquisición el importe satisfecho por el pagador, incluidos los gastos y tributos que gravan la operación. «Ello supone la consideración de la totalidad del IVA que haya sido satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador».

¹⁶ En los casos en que existe un contrato de *renting* o arrendamiento financiero, una vez ejercitada la opción de compra, la cuantificación «para la empresa será el valor al contado del bien más los tributos que graven la operación». Véanse, a este respecto, las consultas de 22 y 29 de febrero (la primera con carácter vinculante) de 2000, así como las de 19 y 25 de mayo del mismo año.

Por lo que se refiere al primer caso de los citados, los autores que han tratado el tema ya manifestaron sus críticas al respecto, porque la normativa no establece un límite máximo temporal en la valoración de la retribución en especie ¹⁷. Es decir, que transcurridos cinco años desde el inicio de la utilización del vehículo, su valor habría quedado amortizado, pese a lo cual debería seguir imputando el porcentaje de modo anual ¹⁸, aunque a juicio de PÉREZ ROYO, no «cabe imputar rendimiento en especie alguno por la cesión de uso pasado ese horizonte temporal» ¹⁹, opinión con la que coincidimos plenamente. No obstante, la Dirección General de Tributos ha entendido, en la consulta de 11 de noviembre de 1999, que la normativa «no establece ningún límite temporal, por lo que el trabajador deberá imputarse esta retribución, con independencia del número de años de utilización del vehículo».

Por otra parte, cuando el vehículo no sea propiedad de la empresa, la retribución en especie se valorará calculando el 20 por 100 sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo. Sobre esta cuestión, es necesario advertir que el legislador ha aclarado en mayor medida la aplicación de este supuesto frente a la normativa anterior, que cuantificaba la retribución por el importe abonado por la empresa para su utilización; supuesto que generaba numerosos problemas en el caso de que la empresa hubiera concertado una operación de arrendamiento financiero. En la actualidad, el método de valoración se encuentra más cercano al valor de mercado del bien, independientemente del modo en que se haya formalizado el contrato de alquiler ²⁰.

¹⁷ A este respecto, pueden consultarse VEGA HERRERO, Manuela. «Retribuciones en especie del trabajo personal: Valoración, rendimiento computable e ingreso a cuenta». En VVAA. *Comentarios a la Ley del Impuesto...* Ob. cit., págs. 375 y 376; Id. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., pág. 308; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Rendimientos de trabajo en especie*. Ed. Civitas, Madrid, 1994, pág. 62; Id. «La retribución del trabajo en especie». Civitas, *REDF*, n.º 77, enero-marzo 1993, pág. 90.

¹⁸ Frente a esta situación, MORENO FERNÁNDEZ plantea la posibilidad de aplicar el porcentaje de modo anual, pero sobre el valor del vehículo (coste de adquisición) reducido en la imputación del año anterior. En su opinión, «el primer año la renta a imputar sería el resultado de aplicar el 15 por 100 (actualmente, el 20 por 100) al coste original, y el año siguiente, el resultado de aplicar ese mismo porcentaje, pero al coste original menos el porcentaje imputado en el año anterior». Vid. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., pág. 348.

Por otra parte, ABELLA POBLET propone que, una vez transcurridos los cinco años, «compensaría el realizar una entrega del vehículo, cuyo valor hemos visto se reduce en función del uso anterior del mismo, con lo que a partir del quinto año la entrega se valoraría en cero pesetas, frente al 20% del valor originario de adquisición que tendría que seguir computándose indefinidamente, en concepto de cesión de uso». Vid. ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., pág. 178.

¹⁹ PÉREZ ROYO, Ignacio. «Artículo 44. Valoración de las rentas en especie». En VVAA. *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*. Coordinado por Germán ORÓN MORATAL. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 361.

²⁰ En este sentido, la Administración entiende, en diferentes consultas, que en los casos en que exista un contrato de *renting* o de *arrendamiento financiero*, «el valor de mercado del vehículo o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato» (la cursiva marcada es nuestra). Así lo ha estimado, en idénticos términos, en las consultas de 22 (con carácter vinculante) y 29 de febrero de 2000, así como las de fecha 19 y 25 de mayo del mismo año.

Finalmente, la letra b) del artículo 44.1.1.º de la Ley 40/1998 dispone que cuando el vehículo se ceda en uso y posteriormente se entregue al trabajador, la valoración de esta última entrega se realizará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior²¹. Varias cuestiones surgen al respecto. En primer lugar, la norma no explicita sobre qué valor se va a computar la retribución en especie, si sobre el coste de adquisición del empleador o el valor actual del vehículo²². En nuestra opinión, y tomando como base la redacción del párrafo comentado, estimamos que el legislador ha querido referirse al valor de adquisición, minorándolo en el 20 por 100 por cada año de utilización anterior del vehículo.

De tal modo, si la entrega del automóvil se realiza una vez transcurridos cinco años de su utilización, no debería computarse como rendimiento en especie cantidad alguna, al haber tenido en cuenta las cantidades previamente imputadas. En este punto, nos mostramos de acuerdo con los autores que entienden que el valor del uso a descontar no depende de que efectivamente se hayan computado los porcentajes correspondientes anuales con anterioridad –es decir, que se hubiera valorado como retribución en especie–, ni tampoco creemos como requisito necesario que el uso previo lo haya realizado el mismo trabajador que ahora recibe el vehículo, porque la norma sólo se refiere a la entrega del automóvil que hubiera sido utilizado previamente, sin aclarar que lo fue *como retribución en especie ni por la misma persona*²³.

Una vez examinadas las reglas de valoración relativas a los vehículos automóviles, nos vamos a detener en el análisis de varias cuestiones relacionadas con las mismas que, por su importancia, exigen un estudio más detallado.

En primer término, y en relación con los gastos adicionales que pueda conllevar la utilización del vehículo (reparaciones, seguros, repuestos, ruedas, carburante, etc.), la normativa no establece ninguna regla al respecto, por lo que, en principio, deberían valorarse, de modo separado, respecto de la utilización del vehículo mediante la aplicación de la regla general; esto es, por su valor de mercado. Sin embargo, también puede entenderse que tales gastos son intrínsecos a la utilización del automóvil en condiciones normales y de buen uso, en cuyo caso se entenderían incluidos dentro de la valoración de la retribución y no sería necesario cuantificarlos de manera separada.

²¹ En el caso de uso y posterior entrega del vehículo, cuando dicha utilización se haya realizado para fines laborales y particulares, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante de 9 de marzo de 2000, estima que no debe tenerse en cuenta el porcentaje que hubiera representado el anterior uso privado, pues la valoración del uso anterior debe fijarse en el 20 por 100 por cada año de utilización previa, «con independencia de la afectación parcial o exclusiva a fines particulares».

²² Sobre esta cuestión, GARCÍA-OVIES SARANDESES plantea que «parece que este valor dependerá de quien sea el propietario original del vehículo. Es decir, si era de la empresa, el valor de referencia es el coste para el pagador y, en caso de que el vehículo no fuera propiedad del pagador, el valor del coche nuevo en el momento en que empieza a utilizarse el mismo por el trabajador». Vid. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel. «Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible». En VVAA. *El nuevo Impuesto...* Ob. cit., pág. 194.

²³ Véase, en este sentido, ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., págs. 176 y 177; PÉREZ ROYO, Ignacio. «Artículo 44. Valoración de las rentas en especie». En VVAA. *Los nuevos impuestos...* Ob. cit., pág. 361.

Sobre esta cuestión, la Dirección General de Tributos ha mantenido un criterio dispar, pues si bien al principio entendía que sólo los gastos inherentes a la titularidad del vehículo (seguro e Impuestos municipales) estaban incluidos dentro de la valoración, al contrario del resto de prestaciones (tales como el carburante), que debían computarse aparte ²⁴, con posterioridad entendió que la cesión del vehículo en condiciones normales de uso incluía también los *gastos de mantenimiento*, y que sólo los restantes gastos –como el carburante– debían valorarse separadamente y adicionarse a la cuantificación de la retribución consistente en la utilización del vehículo ²⁵.

Así lo ha entendido en la consulta vinculante de 9 de marzo de 2000, en la que el citado órgano manifiesta que «la retribución en especie (...) es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como son los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento, por lo que no constituyen retribución en especie independiente para el trabajador. Por el contrario, existirá retribución en especie por los pagos derivados del consumo de carburantes que satisfaga la empresa» ²⁶.

La misma disparidad de criterios mantiene la doctrina, pues mientras algunos autores estiman que todos aquellos gastos en que incurra la empresa que sean necesarios para el correcto funcionamiento del vehículo (tales como seguros, reparaciones y demás gastos necesarios) deben entenderse incluidos dentro de la retribución consistente en la utilización del automóvil ²⁷, otros postulan que «si el empresario paga, además, los servicios de mantenimiento de los vehículos utilizados para fines particulares del trabajador, se generará una renta adicional» ²⁸.

Por otra parte, la segunda cuestión que cabe presentar en torno a la utilización de vehículos como retribución en especie es la posible existencia de un uso mixto del mismo, es decir, que se utilice para fines empresariales y para fines particulares. En estos casos procede un prorrateo de la retribución valorada conforme a las reglas del Impuesto ²⁹; prorrateo según el cual, sólo deberá compu-

²⁴ Contestaciones a consultas de 17 de junio de 1992 y 7 de marzo de 1995.

²⁵ Contestaciones a consultas de fecha 1 de enero y 26 de abril de 1994.

²⁶ En relación con esta cuestión, debemos recordar que, con anterioridad, hemos planteado que la Administración entiende, en el caso de retribuciones en especie consistentes en la utilización del vehículo, que no existe límite temporal en su valoración, porque «esta retribución es comprensiva no sólo de la amortización del vehículo sino también de otros gastos satisfechos por la empresa, y que no son objeto de imputación independiente al trabajador, como son los impuestos municipales, los seguros o los gastos de mantenimiento, que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado» (consulta de 11 de noviembre de 1999).

²⁷ Vid. PÉREZ ROYO, Ignacio. «Artículo 44. Valoración de las rentas en especie». En VVAA. *Los nuevos impuestos...* Ob. cit., pág. 361.

²⁸ Vid. MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La tributación de los rendimientos de trabajo...* Ob. cit., pág. 202.

²⁹ En este sentido, GAGO RODRÍGUEZ y ÁLVAREZ VILLAMARÍN entienden que «parece razonable (...) que pueda aplicarse una solución prorrateada al menos cuando sea posible determinar el tiempo de cada posible uso». Sin embargo, dicho criterio, a su juicio, «conduce a una solución excesivamente abierta y moldeable a conveniencia, por lo que la convierte en poco útil desde el punto de vista de la administración tributaria. En consecuencia, quizás fuese conveniente que el legislador terciase en el asunto con alguna norma aclaratoria que paralice, en caso contrario, el previsible recurso a los tribunales». Vid. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y ÁLVAREZ VILLAMARÍN, José Carlos. «La tributación de las rentas laborales en especie: algunas cuestiones polémicas». *CT*, n.º 66, 1993, pág. 27.

tarse como rendimiento en especie la parte que se corresponda con el uso privado del vehículo ³⁰. Ahora bien, en la práctica pueden surgir multitud de problemas basados en la prueba del uso compartido.

La Dirección General de Tributos, siendo consciente de que hay que atender a la realidad de las circunstancias que, en cada caso, se produzcan y que, por ello, no es posible establecer un *forfait a priori* ³¹, ha atendido fundamentalmente al criterio del *poder de disposición* del vehículo a favor del trabajador. De este modo, estima que no sólo se deberá tener en cuenta el tiempo de utilización efectiva, sino, sobre todo, la *facultad de disposición que tenga el trabajador sobre el mismo* ³². En ocasiones se han tenido en cuenta factores como el puesto de trabajo desempeñado por el trabajador ³³, la permanencia

³⁰ Con relación a esta cuestión, MORENO FERNÁNDEZ mantiene, respecto de los vehículos que son propiedad del empleador, que «la imputación de renta debe ser exactamente la misma que resultaría de la aplicación de las reglas legales correspondientes a otra persona que sólo utilice el vehículo para motivos personales, dado que tales reglas, aun cuando se refieren a un uso **para fines particulares** del vehículo cedido, no por ello dejan de perder su naturaleza porque también sea conjuntamente utilizado el vehículo para motivos de trabajo». Por el contrario, en el caso en que el vehículo no perteneciera a la empresa, a su juicio, «sería excesivo e injustificado imputar al trabajador el coste total soportado por la empresa, cuando parte de ese coste corresponde al uso laboral. En estas situaciones (...) sí debe recurrirse a la imputación parcial, mediante la distribución del coste soportado entre el uso laboral y el particular, de tal modo que sólo éste se incluya entre los rendimientos del trabajador». Vid. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., págs. 354 y 357, respectivamente.

³¹ Desde la contestación a la consulta de fecha 8 de abril de 1992, la Dirección General de Tributos ha venido manifestando que «tanto para decidir sobre la existencia de un doble fin en la utilización del vehículo como para cuantificar (...) la retribución en especie deberán tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo, como, por último, el destino efectivo de unos y otros fines. Todas estas consideraciones impiden *a priori* establecer un *forfait* general e igual para todos los casos, debiéndose determinar la distribución que en su caso proceda, en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto». En el mismo sentido, pueden consultarse las contestaciones de 24 de abril de 1992, 7 de marzo de 1995, así como la de 29 de febrero de 2000.

Concretamente, en la consulta de 22 de octubre de 1999, y ante la proposición del porcentaje del 42,8 por 100 como determinante del uso privado frente al laboral, se afirma que «aunque en principio el sistema de valoración propuesto en la consulta parece razonable –en función de días laborales y festivos– no podemos olvidar que la cuantificación de la utilización particular no puede abstraerse de la facultad de disposición que el empleado tiene sobre un vehículo fuera del horario que constituye su jornada laboral. Por tanto, la valoración de esta retribución en especie deberá tener en cuenta no sólo el tiempo de "utilización" del vehículo, según se trate de día laborable o festivo, sino mejor la facultad de disposición o posibilidad de uso efectivo del mismo, facultad que también puede existir los días laborables fuera del horario laboral, siempre que esta disposición parcial sea totalmente libre y no condicionada por circunstancias de la empresa. Por todo ello, no puede aceptarse con carácter general el porcentaje de utilización particular del 42,8%, propuesto en la consulta, en cuanto no tiene en cuenta la posibilidad de libre utilización fuera de las horas laborables».

³² A este respecto, en la consulta de 25 de mayo de 2000 se afirma que «en el caso de uso mixto, la valoración de la retribución en especie se realizará teniendo en cuenta las reglas anteriores, de acuerdo con un criterio de reparto en el que, teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Al ser ésta una cuestión de hecho no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquellos que fijen un "forfait" según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares». En el mismo sentido, pueden consultarse las Contestaciones de fechas 4 de junio, 13 de julio y 22 y 29 de diciembre de 1992, 17 de febrero de 1995, así como las de 20 de enero, 22 de febrero (esta última con carácter vinculante) y 19 de mayo de 2000.

³³ Contestación a consulta de 22 de diciembre de 1992.

del mismo en los garajes de la empresa cuando no son utilizados por motivos laborales ³⁴, desechándose otras circunstancias, como la impresión del anagrama de la empresa en el propio vehículo ³⁵.

En conclusión, ésta es una cuestión, como puede comprobarse, sumamente problemática que, ante la falta de regulación normativa, seguirá produciendo problemas en torno, tanto a la prueba de la existencia del uso privado conjuntamente con el empresarial, como a la hora de cuantificar y establecer el porcentaje que represente tal uso frente al laboral.

II.4. Préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero.

Al igual que sucedía con la anterior normativa, la vigente Ley del IRPF establece que las retribuciones en especie que consistan en préstamos cuyo tipo de interés sea inferior al legal del dinero, se valorarán por la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período. De acuerdo con la redacción del presente apartado, dicha retribución en especie podrá obtenerse no sólo por los trabajadores de las entidades financieras dedicadas a realizar este tipo de operaciones, sino también por cualquier empleado que reciba un préstamo en condiciones beneficiosas por parte de su empresa, sea cual sea la actividad económica que ésta realice. Además, será irrelevante la finalidad con la que se concede el préstamo por parte de la empresa (adquisición de vehículo, vivienda, etc.), así como si supone o no un gasto real para quien lo concede ³⁶. Ahora bien, es necesario poner de manifiesto que, en el caso de que el préstamo sea concedido por entidades crediticias en favor de sus trabajadores, deberá serle de aplicación la regla especial, introducida novedosamente por la Ley 40/1998, que se encuentra recogida en la letra f) del artículo 44.1.1.º, cuyo examen realizaremos con posterioridad.

Antes de comenzar el estudio de los aspectos relativos a este método de valoración, queremos efectuar una precisión en torno a la existencia o no de rendimiento en especie consistente en la concesión de préstamos a tipo preferente ³⁷. En este sentido, y tomando como referencia la contestación

³⁴ Contestación a consulta de 29 de diciembre de 1992.

³⁵ Según el mencionado centro, es indiferente que en el vehículo se exhiba o no el distintivo de la empresa o de sus productos, según la Contestación a la consulta de 8 de abril de 1992.

³⁶ Sobre esta cuestión, ABELLA POBLET mantiene que puede ocurrir que «el empleador en lugar de concertar él la relación obligacional de préstamo directamente con su empleado acuda a una entidad financiera para que sea ésta la que formalice el préstamo con el empleado, acordando que él asumirá a su cargo una parte del interés exigible por la entidad prestamista. Y en tal caso, entendemos que, tanto si la empresa empleadora abona en nómina del trabajador la parte del *interés subvencionado*, como si directamente lo ingresa en la entidad financiera con abono a la cuenta de préstamo abierta al empleado, lo que se produce es un rendimiento *dinerario* y no en especie». Vid. ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., pág. 188.

³⁷ Respecto a los anticipos, la consulta de 21 de junio de 1993 –así como la de 1 de julio de 1997– contiene la previsión referente a que no constituirán rendimientos en especie «el "anticipo" a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 29 del Estatuto de los Trabajadores», cuando dispone que *el trabajador y, con su autorización, sus representantes legales tendrá derecho a percibir, sin que llegue el día señalado para el pago, anticipos a cuenta del trabajo ya realizado*. A idénticos efectos, tampoco constituirá retribución en especie el anticipo sobre la mensualidad corriente, siempre que aquél se reintegre al finalizar ésta. Todos los anticipos que excedan lo señalado en el párrafo anterior –sin interés o con tipo de interés inferior al legal del dinero– se considerarán retribución en especie.

a la consulta de 6 de febrero de 1998, la Administración entiende que cabe distinguir entre la existencia de retribución en especie y su valoración, estimando, en relación al primero de los conceptos enunciados, que «en el caso de préstamos concedidos por el empresario a sus trabajadores, existirá retribución en especie *únicamente* ³⁸ cuando el tipo de interés sea inferior al normal de mercado del tipo de préstamo concedido, con independencia de la cuantía que pueda alcanzar el interés legal del dinero» ³⁹. De esta forma, puede comprobarse que sólo cuando el interés concedido sea inferior al de mercado –independientemente de que aquél sea inferior o superior al legal del dinero– existirá retribución en especie, porque, en caso contrario, no surgirá renta en especie sometida a gravamen por el Impuesto.

Por otra parte, y pese a la aparente claridad de la regla de valoración propuesta por el legislador, pues en principio parece correcta al tomar como referencia el interés legal del dinero frente al indeterminado que supondría adoptar el de mercado ⁴⁰, de la lectura del mencionado precepto pueden surgir varias cuestiones a tener en cuenta. En primer lugar, y dados los términos tan amplios en que está redactado el precepto, no se conoce con exactitud a qué tipo de interés se refiere, esto es, al tipo efectivo concedido, al interés equivalente (TAE) ⁴¹ o al tipo de interés nominal ⁴², por lo que podría entenderse que el legislador quiso referirse a cualquiera de ellos.

Inmediatamente derivado de lo anterior, los autores que han tratado esta materia coinciden en plantear el aspecto relativo a la valoración que cabe imputar en cada período impositivo. Es decir, como hemos visto, la norma establece que el rendimiento se valorará por *la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período*; ahora bien, ¿a qué período se refiere?; ¿al período impositivo o al período en que permanece vigente el préstamo? La cuestión no es baladí, porque mientras en el primer supuesto deberían contrastarse ambos valores –el interés legal y el pagado– a lo largo de cada período impositivo, en el segundo se tomaría como referencia la valoración realizada en el momento de concertarse el préstamo, que permanecería invariable durante toda la vigencia de éste.

³⁸ La cursiva marcada en el texto es nuestra.

³⁹ En el mismo sentido, las consultas anteriores de 30 de junio de 1997 y 9 de junio de 1994.

⁴⁰ En relación al concepto de interés normal de mercado, la Administración plantea los criterios generales a seguir en la consulta de 22 de agosto de 1997, en la cual afirma que «en cuanto a la determinación del interés normal de mercado, habrá que considerar por el mismo el que se fijaría entre sujetos independientes, que no tengan ninguna vinculación. Esta subdirección no puede pronunciarse sobre su valor, pero sí cabe señalar que podría considerarse aquel que la entidad aplique con carácter general a los clientes que no mantengan una relación laboral con la empresa y que presenten condiciones idénticas. Por último, debe también resaltarse que para la determinación de este tipo de interés, ha de tomarse el efectivo, es decir, teniendo en cuenta todos los gastos y comisiones que conlleve el préstamo».

⁴¹ La diferencia entre el interés legal del dinero y el TAE aplicado es el criterio adoptado por la entidad que abonó rendimientos en especie –consistentes en la concesión de préstamos a un tipo preferente– resueltos en las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fechas 10, 15 y 17 de julio y 30 de septiembre de 1997, 22 de junio y 23 de diciembre de 1998, así como las de 12 de enero, 2 de febrero y 19 y 26 de febrero de 1999.

⁴² El Tribunal Superior de Justicia de Extremadura estima, en su Sentencia de 17 de febrero de 1999, que la valoración debe realizarse por «la diferencia entre el interés nominal del préstamo (5%) y el interés legal (10%)» (FJ 3.º).

Ante esta situación, nos mostramos plenamente de acuerdo con los autores que, basándose fundamentalmente en el criterio de imputación de los ingresos al período en que se devengan, así como en el artículo 41.2 de la Ley del Impuesto –referido a la estimación de rentas⁴³– son partidarios de la primera postura enunciada y que, por tanto, la valoración de la retribución en especie podrá variar en cada período impositivo⁴⁴. Ello trae su causa, además de las consideraciones efectuadas, en el hecho de que el propio tenor de la norma se refiere al interés *pagado* y éste se abonará en cada período de liquidación. Incluso, debe tenerse en cuenta que, de dicho precepto, parece desprenderse que la intención del legislador fue la de adecuar la valoración de la renta a las condiciones normales del mercado, lo que implica una continua actualización de la mencionada valoración con éstas en cada período impositivo.

En tercer lugar, debemos cuestionarnos qué sucede cuando la cuantificación de la retribución en especie según la regla especial de valoración es superior al valor de mercado de la misma. En este caso, y teniendo en cuenta que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios *de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado*, ABELLA POBLET mantiene que «habrá que reducir el importe computable en la cuantía de ese exceso»⁴⁵, aspecto con el que nos mostramos conformes, porque, de acuerdo con la definición de retribución en especie del trabajo, el valor de mercado del bien, derecho o servicio siempre debe constituir el límite máximo en la valoración de esta clase de rentas.

Por esta razón, en el caso presente, cuando la diferencia entre el interés pagado y el legal del dinero arroje una cantidad superior de la que resultaría valorando la retribución por su valor de mercado, el rendimiento deberá cuantificarse según este último método. Ésta es la opinión de la Dirección General de Tributos al entender que «cuando el interés legal del dinero sea inferior al normal de mer-

⁴³ El mencionado precepto dispone que en el caso de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, *se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo*.

⁴⁴ Concretamente, los autores que mantienen este planteamiento son los siguientes: VEGA HERRERO, Manuela. «Retribuciones en especie del trabajo personal: Valoración, rendimiento computable e ingreso a cuenta». En VVAA. *Comentarios a la Ley del Impuesto...* Ob. cit., pág. 379; Id. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., pág. 310; MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., pág. 407; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Rendimientos de trabajo en especie...* Ob. cit., pág. 80; Id. «La retribución del trabajo...» Ob. cit., pág. 95; MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La tributación de los rendimientos de trabajo...* Ob. cit., pág. 225; ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., pág. 194. Ésta es la opinión manifestada por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su Sentencia de 17 de febrero de 1999, en la que entiende que «el período a que se refiere el artículo no es el que se concede el préstamo (1992), sino el que se disfruta del mismo, en este caso, los años 1992 y 1993 y, por eso, el interés legal que interesa es el vigente en estos dos años, puesto que nos estamos refiriendo a la retribución en especie correspondiente a la parte del préstamo amortizado desde febrero de 1992 a septiembre de 1993» (FJ 3.º). En el mismo sentido, la Sentencia del mismo Tribunal de 29 de octubre de 1998 (FJ 3.º).

⁴⁵ ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., pág. 191. En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, Ignacio. «Artículo 44. Valoración de las rentas en especie». En VVAA. *Los nuevos impuestos...* Ob. cit., pág. 362; Id. *Manual del Impuesto sobre la Renta...* Ob. cit., pág. 120. Por su parte, MORENO FERNÁNDEZ (en *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., pág. 405) entiende que «cualquier préstamo pactado a un interés inferior al de mercado pero superior o igual al legal del dinero no genera el nacimiento de una retribución en especie».

cado se aplicará la regla especial (...), es decir, por diferencia entre el interés efectivo del préstamo pagado y el interés legal del dinero». En otro caso, esto es, «cuando el interés legal del dinero sea superior al normal de mercado, lo que no será muy frecuente, se aplicará la regla general (...), es decir, por diferencia entre el interés efectivo del préstamo pagado y el interés de mercado»⁴⁶.

II.5. Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viaje y similares; primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro o similar; así como cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención.

El apartado 1.º d) del artículo 44 establece un único criterio de valoración para una variada gama de retribuciones en especie, que se corresponde con el coste de adquisición que el pagador de las rentas hubiera satisfecho, incluidos los tributos que graven la operación. El mencionado criterio se aplica específicamente a los siguientes rendimientos: en primer lugar, a las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares, siempre que no se encuentren exceptuadas conforme a los artículos 43.2.c) –relativo a economatos de carácter social, cantinas o comedores de empresa– y 16.1.d) –referente a las dietas por desplazamiento y manutención del trabajador– de la Ley del Impuesto.

En segundo término, la regla del coste para el pagador se aplica también a las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de las letras e) –primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud del contrato de seguro de accidente laboral o responsabilidad civil del trabajador– y f) –primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador o de su familia, según el artículo 45 del Real Decreto 214/1999– del artículo 43.2 de la Ley 40/1998.

En tercer lugar, la mencionada regla será aplicable a las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudio y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco –incluidos los afines– hasta el cuarto grado inclusive, cuando no se encuentren exceptuadas de gravamen según lo dispuesto en el artículo 43.2.b) de dicho texto legal –referido a las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidas por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo–.

Varias cuestiones comunes, con relación a este conjunto de retribuciones en especie, surgen al respecto. En primer lugar, si el empresario se limita, en cualquiera de los casos enunciados, a reembolsar al trabajador las cantidades que éste, de manera previa o posterior, debe satisfacer, por ejemplo, en concepto de gastos de manutención, contratación de un seguro o gastos de estudio, nos encontraremos, ante una retribución *dineraria* y no en especie, según lo dispuesto en el artículo 43.1 de la Ley del Impuesto.

⁴⁶ Opinión mantenida en la consulta de 6 de febrero de 1998, así como en las anteriores de 9 de junio de 1994 y de 30 de junio y 22 de agosto de 1997.

En segundo término, siempre que falte el beneficio privado que debe estar presente en todo rendimiento en especie –lo que conlleva que el abono de la retribución lo ha sido por motivos laborales– impedirá calificar la mencionada renta como satisfecha en especie. Ello es especialmente relevante, pues en ocasiones ambas finalidades coexistirán conjuntamente y será difícil efectuar su distinción, que deberá llevarse a cabo de manera individualizada, caso por caso, teniendo en cuenta las especiales circunstancias producidas en el supuesto concreto.

II.6. Contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones o por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones.

También se valoran *por su importe* las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la Disposición Adicional Primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. De acuerdo con la redacción del mencionado precepto, dos son los casos recogidos en la presente norma. El primero de ellos se refiere a los Planes de Pensiones del sistema de empleo ⁴⁷, en los que el promotor es el empresario que insta su creación o participa en su desenvolvimiento, pudiendo cubrir las contingencias de jubilación –o situación asimilable reglamentariamente–, muerte o invalidez laboral total o permanente para ejercer la profesión, así como gran invalidez de los partícipes o, en su caso, beneficiarios ⁴⁸. Las cantidades que, en concepto de contribuciones al Plan de Pensiones, realice el empresario a favor de sus empleados partícipes constituyen rendimientos del trabajo ⁴⁹ en especie que, según la norma examinada, deberán valorarse por su importe ⁵⁰.

El segundo supuesto es aquel relativo a las cantidades que los empresarios abonan para hacer frente a los compromisos por pensiones contemplados en la Disposición Adicional Primera de la Ley 8/1987. Esta disposición establece el marco general de exteriorización de los compromisos por pensiones de las empresas, bien a través de un Plan de Pensiones o bien en un Seguro Colectivo. En

⁴⁷ El artículo 4 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones clasifica dichos planes, en función de los sujetos constituyentes, en torno a las tres modalidades siguientes: sistema de empleo, sistema asociativo y sistema individual.

La Dirección General de Tributos ha entendido que las pólizas de seguro colectivo concertadas para cubrir los compromisos del pago de indemnizaciones derivadas de expedientes de regulación de empleo son asimilables a los sistemas de previsión social alternativos a los planes de pensiones, porque cubren contingencias análogas a las de éstos –«como es la situación asimilable a la jubilación»–. En este sentido, pueden consultarse las Contestaciones de fechas 9 de abril, 18 de junio, 2 de julio, 31 de agosto (las de esta última fecha con carácter vinculante), 17 de septiembre (también vinculante) y 13 de diciembre de 1999, así como la consulta vinculante de 1 de marzo de 2000.

⁴⁸ Vid. Artículos 8.6 de la Ley 8/1987 y 16 del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la anterior Ley.

⁴⁹ A este respecto, el artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998 califica, particularmente, como rendimiento del trabajo *las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones...*

⁵⁰ En estos casos, aunque el rendimiento se satisface en metálico, es constitutivo de una retribución en especie, debido a que tales sumas no se reciben por el trabajador, sino que se aportan al Plan de Pensiones en favor del empleado, que obtiene un derecho patrimonial consolidado por la alícuota correspondiente, imputándose dichas cuantías como renta en especie del trabajador partícipe.

relación con este último, se trata del seguro concertado por el empresario –tomador del mismo– en el que el asegurado es el trabajador y el beneficiario la persona en cuyo favor se generen las pensiones ⁵¹. En estos casos, las cantidades que el empresario satisfaga a un contrato de seguro colectivo para hacer frente a los compromisos por pensiones, en los términos previstos en la Disposición Adicional Primera de la Ley 8/1987, constituyen, igualmente, rendimientos del trabajo ⁵² en especie, debiendo valorarse por el importe de las sumas pagadas por el empleador.

II.7. Derechos de fundadores de sociedades.

El presente supuesto podría calificarse, en nuestra opinión, como un caso atípico de regulación de las retribuciones en especie; atípico porque, por un lado, el artículo 16.2.g) de la Ley 40/1998 incluye a *los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales* como rendimientos del trabajo personal; por otro, porque el artículo 44 de la misma norma legal no hace mención expresa a dichos derechos, por lo que, ante la falta de norma específica de valoración, deberían computarse por su valor de mercado. Sin embargo, aunque la Ley del Impuesto no mencione los derechos que se reservan los fundadores de sociedades, su regulación se encuentra recogida en el artículo 46 del Real Decreto 214/1999, a tenor del cual, *los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos* ⁵³.

De tal manera, como han manifestado algunos autores ⁵⁴, parece que nos encontramos ante un exceso reglamentario, porque es el Reglamento el que establece un criterio de valoración específi-

⁵¹ Dichos contratos tienen unas características propias, tales como la imposibilidad por parte del tomador de obtener anticipos una vez pagadas las dos primeras anualidades de la prima, así como de ceder o pignorar la póliza; los derechos de rescate y reducción del tomador sólo podrán ejercerse para mantener la adecuada cobertura de los compromisos por pensiones o para integrar los compromisos cubiertos por dicha póliza en otro seguro o en un Plan de Pensiones; la cuantía del derecho de rescate no podrá ser inferior al valor de realización de los activos que representen la inversión de las provisiones técnicas correspondientes; las inversiones que correspondan a cada póliza deben ser individualizables.

⁵² *Vid.* Artículo 16.1.e) de la Ley 40/1998.

⁵³ El criterio de valoración contemplado en este artículo se entenderá mejor si examinamos un posible ejemplo: una sociedad cuyo capital social asciende a 12.000.000 de ptas. (72.121,45 €), el porcentaje de distribución de beneficios se fija en el 90 por 100 para los accionistas y el 10 por 100 para los promotores; por lo tanto, la valoración de los derechos especiales de contenido económico se realizará de la siguiente forma: si el porcentaje de distribución de beneficios –90 por 100– se destina a retribuir un capital social de 12.000.000 de ptas. (72.121,45 €), el porcentaje de distribución de beneficios de los promotores –10 por 100– será equis, lo que resultará la suma de 1.333.333 ptas. (8.013,49 €). El valor de los derechos será del 35 por 100 sobre dicha cuantía, de lo que resultará una valoración de 466.667 ptas. (2.804,73 €).

⁵⁴ En relación con esta cuestión, puede consultarse VEGA HERRERO, Manuela. «Retribuciones en especie del trabajo personal: Valoración, rendimiento computable e ingreso a cuenta». En VVAA. *Comentarios a la Ley del Impuesto...* Ob. cit., págs. 381 y 382; Id. VEGA HERRERO, Manuela. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., pág. 312; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Rendimientos de trabajo en especie...* Ob. cit., pág. 103; MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *Las retribuciones en especie del trabajo personal...* Ob. cit., págs. 438 y 439; MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La tributación de los rendimientos de trabajo...* Ob. cit., pág. 266.

co –afectando, con ello, a la cuantificación de la base imponible, que es una materia reservada a la Ley–, mientras que, según el artículo 44 de la Ley del Impuesto, todas aquellas retribuciones en especie que no tengan asignada una fórmula concreta de valoración deberían cuantificarse por su valor de mercado, es decir, por la regla residual.

II.8. Anteriores rendimientos satisfechos por empresas cuya actividad habitual sea, propiamente, la que da lugar a la retribución en especie.

La última letra del artículo 44.1.1.º de la Ley 40/1998 prevé una regla específica de valoración, que deberá aplicarse en aquellos casos en que el rendimiento en especie satisfecho al trabajador constituya el objeto de la actividad habitual de la empresa. En tales supuestos, el legislador ha previsto que la valoración del rendimiento en especie no podrá ser inferior al precio del bien, derecho o servicio ofertado al público.

La primera consideración que cabe realizar al presente apartado es su novedad respecto a la anterior normativa reguladora de las retribuciones en especie del trabajo personal. En este sentido, parece que el legislador ha acometido la introducción de este supuesto por las críticas que, con anterioridad, se habían efectuado ante la situación existente cuando se aplicaba la misma regla de valoración a las retribuciones en especie derivadas del trabajo, sin tener en cuenta si las mismas constituían la actividad económica del empleador, pues, en este último caso, no existía realmente un coste de adquisición sino, a lo sumo, un coste de producción del bien, derecho o servicio entregado. La primera consideración que cabe realizar al respecto se refiere al ámbito de aplicación de esta regla de valoración. De acuerdo con la redacción literal del precepto comentado –*cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual...*–, parece que la norma está prevista para aquellos bienes, derechos o servicios entregados como retribución en especie por parte, *exclusivamente*, de las *empresas* que tengan como actividad económica habitual la realización de las actividades que dan lugar a dichos rendimientos en especie. Por lo tanto, no quedarían incluidas en este precepto las posibles rentas que se satisfagan por parte de otros sujetos distintos de las *empresas*.

Además, y de acuerdo con la ubicación sistemática del citado precepto –situada en la letra f) y última del artículo 44 de la Ley del Impuesto–, así como su redacción –*no obstante lo previsto en las letras anteriores...*–, VEGA HERRERO manifiesta, a nuestro juicio acertadamente, que este criterio se aplicará solamente a las retribuciones en especie que tengan una específica norma de valoración distinta de la general del valor de mercado⁵⁵, ya que el comienzo de dicho precepto parece excluir de su marco de aplicación a la regla de valoración por el valor de mercado, pues ésta no se encuentra contemplada en ninguna letra concreta del artículo 44.1.1.º, sino en el apartado 1 de dicho precepto⁵⁶.

⁵⁵ Vid. VEGA HERRERO, Manuela. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., pág. 313.

⁵⁶ No obstante, la Dirección General de Tributos ha mantenido, en la consulta de 7 de junio de 1999, un criterio distinto. Dicha consulta se refería a la retribución en especie consistente en la entrega de billetes de transporte a los empleados y sus familiares mediante precio inferior, que, en principio, debería valorarse por la diferencia entre el precio pagado –el

Otra de las cuestiones que es conveniente examinar es, específicamente, el nuevo criterio de valoración, concretado en *el precio ofertado al público*; modalidad absolutamente novedosa en la regulación de este Impuesto⁵⁷. A este respecto, estamos de acuerdo con VEGA HERRERO cuando plantea que, por precio ofertado al público, podría entenderse el «precio completo», equivalente al precio total cuya información debe suministrar la empresa a los consumidores y usuarios, teniendo en cuenta los posibles descuentos y los costes adicionales por servicios, accesorios, financiación, aplazamiento o similares⁵⁸.

Una última cuestión nos resta por tratar, siendo la relativa a la valoración que hay que aplicar en concreto según la regla objeto de examen. Si recordamos el tenor de la norma estudiada, dispone que la valoración *no podrá ser inferior* al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate, con lo que parece querer manifestar que sí podrá ser superior al mismo. Sobre esta cuestión, VEGA HERRERO mantiene que «el precio ofertado al público no es una norma de valoración, aunque ello no signifique que, en ocasiones será la valoración que se haya de asignar a la renta en especie; esto sucederá cuando la valoración que resulte de aplicar las reglas específicas del artículo 44.1.1.º de la Ley sea menor que el tan repetido precio ofertado al público»⁵⁹. En principio, nos parece que la redacción dada a la letra f) del precepto comentado abona la interpretación de la precitada autora, sobre todo porque la norma estudiada comienza estableciendo que *no obstante lo previsto en las letras anteriores...*, con lo que de manera implícita se entiende que prevalecerá el mayor valor existente entre el resultado de aplicar las reglas de valoración específicas contenidas en las letras anteriores y el precio ofertado al público.

Sin embargo, no es ésta la interpretación que entiende aplicable la Dirección General de Tributos en varias consultas emitidas recientemente. En concreto, y tratando el tema relativo a los préstamos concedidos a tipos preferentes por las entidades crediticias a sus empleados, el citado Centro mantiene que, en estos casos, «habrá de tomarse como referencia el tipo de interés ofertado al público, en función de la naturaleza y características del préstamo, en lugar del tipo de interés legal del dinero»⁶⁰. De

25 por 100 del precio del billete – y el importe que satisfaría un sujeto independiente, sin vinculación alguna con la empresa (es decir, por el valor de mercado del billete). Sin embargo, de acuerdo con la nueva normativa del Impuesto, el citado Centro entiende que, aplicando la letra f) del artículo 44.1.1.º de la Ley 40/1998, dicho rendimiento debe valorarse por la diferencia entre el precio ofertado al público y el precio pagado por los trabajadores y sus familiares. Como puede observarse, en el fondo se trata de la misma regla de valoración, pero, en este caso, el mencionado Centro directivo lo ha entendido aplicable a rentas en especie cuya valoración –a falta de regla específica– debería haberse realizado conforme a la regla general, es decir, al valor de mercado.

En el mismo sentido, pero aplicando dicho criterio a la entrega de carburantes a precios rebajados a los trabajadores del grupo de empresas, la consulta de 26 de octubre de 1999.

⁵⁷ Es el artículo 47 del Reglamento del IRPF el que conceptúa dicho precio como *el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo, en su caso, los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.*

⁵⁸ VEGA HERRERO, Manuela. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., págs. 313 y 314.

⁵⁹ VEGA HERRERO, Manuela. «Los rendimientos del trabajo en especie». En VVAA. *Estudios del Impuesto...* Ob. cit., pág. 314.

⁶⁰ Consultas vinculantes de 30 de diciembre de 1999.

acuerdo con dicha afirmación, parece que, en los casos expuestos, la Administración aboga porque la valoración de esta clase de retribuciones se realice por la diferencia entre el interés pagado y el tipo de interés ofertado al público cuando, como hemos expuesto, parece que de la norma podría inferirse que la valoración debería efectuarse mediante la comparación de las dos magnitudes citadas, cuantificándose la renta por el mayor valor entre los dos mencionados.

III. LOS INGRESOS A CUENTA SOBRE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE DEL TRABAJO. ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN EN EL ÁMBITO DE ESTA CLASE DE PAGOS A CUENTA

Los ingresos a cuenta forman parte, junto con las retenciones y los pagos fraccionados, del género común de los pagos a cuenta; sistema a través del cual la Hacienda Pública obtiene recursos dinerarios de manera anticipada en el tiempo y que es aplicable a los Impuestos que someten a gravamen la percepción de rentas, esto es, el IRPF, el IS, así como el IRNR. En lo que respecta al procedimiento para calcular los ingresos a cuenta, el artículo 95 del Real Decreto 214/1999 determina que *la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 44.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 75 de este Reglamento*. De acuerdo con la redacción literal del precepto transcrito, a la valoración del rendimiento en especie, calculada conforme a las reglas, general o específicas, contenidas en el artículo 44.1 de la Ley 40/1998 –ya examinadas en apartados anteriores– y formulando, en su caso, el procedimiento para la adopción de los acuerdos previos de valoración, deberá aplicarse el porcentaje correspondiente; porcentaje para cuya obtención se remite a lo dispuesto en el artículo 75 del mismo texto, relativo al tipo de retención correspondiente a los rendimientos satisfechos en metálico derivados del trabajo personal.

En relación con la vertiente del *ingreso* de las cantidades debidas al Tesoro Público, en primer lugar es necesario advertir que el Reglamento del Impuesto no establece explícitamente el momento en que nace la obligación de efectuar ingresos a cuenta derivados del trabajo. Sin embargo, el artículo 73 de dicho texto normativo –titulado *Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta*– establece, con carácter general, que *la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes*, por lo que dicha regla es aplicable también al instituto objeto de estudio.

Por lo que se refiere a las obligaciones formales frente a la Hacienda Pública, el empresario deberá presentar con carácter trimestral –o mensual en el caso de grandes empresas– la correspondiente declaración, de acuerdo con el modelo aprobado al efecto ⁶¹, según lo dispuesto en los artícu-

⁶¹ Los citados modelos de declaración periódica –cuya numeración corresponde a 110 y 111, según que su presentación deba realizarse de modo trimestral o mensual, respectivamente–, han sido establecidos mediante la Orden de fecha 6 de septiembre de 2000.

los 87.1 de la Ley 40/1998 y 101.1 del Real Decreto 214/1999. Asimismo, deberá presentar conjuntamente con la última declaración del año, el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados, también de acuerdo con el modelo oficial aprobado por el Ministro de Hacienda ⁶², en el que deberá hacer constar, por cada perceptor, el importe de los rendimientos satisfechos a lo largo del período –en metálico y en especie–, consignándose estas últimas retribuciones por el importe de su valoración, la cuantía del ingreso a cuenta realizado y, en su caso, la traslación de dicha suma sobre el trabajador ⁶³.

En cuanto a las rentas objeto del ingreso a cuenta, éstas pueden observarse desde una doble perspectiva, a saber: desde el punto de vista del pagador de la retribución, quien, al realizar el ingreso a cuenta, declara el rendimiento satisfecho de acuerdo con el valor que estime procedente –siempre de acuerdo con la normativa al efecto–. Pero, por otra parte, también deben examinarse desde la óptica del perceptor de la misma, ya que este sujeto deberá, en el momento en que efectúe su autoliquidación, integrar en la base imponible la valoración de la retribución conforme a las reglas del Impuesto y el ingreso a cuenta realizado por el pagador –en el caso en que éste no le hubiera repercutido su cuantía, porque, en caso contrario, la normativa prevé la no inclusión de dicha suma junto con la valoración ⁶⁴–.

Así pues, la renta en especie será objeto de declaración a la Administración por cada uno de estos dos sujetos, por el pagador (en el momento de ingresar las cantidades debidas) y por el perceptor (en el momento final de la formulación de su declaración-liquidación), sin que la valoración realizada por aquél vincule a este último, pues el perceptor puede declarar el rendimiento por un valor diferente al establecido por el pagador. De tal manera, aunque el pagador debe mencionar expresamente, en el momento en que redacte el certificado de retenciones e ingresos a cuenta, la valoración que ha realizado para calcular el ingreso a cuenta, el trabajador no queda sujeto a dicha cuantificación, sino que puede presentar su autoliquidación consignando un valor diferente, por estimarlo más acorde con la retribución percibida.

De acuerdo con ello, la Administración podrá, con posterioridad, comprobar la valoración llevada a cabo, tanto por el *pagador*, como por el *perceptor* del rendimiento en especie, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa al efecto. Por lo que se refiere al *perceptor* de la retribución, la comprobación del valor de la renta en especie se llevará a cabo en el marco de las actuaciones de comprobación sobre la obligación tributaria principal, debido a que aquélla se habrá integrado en la base imponible del Impuesto. Por ello, cuando el órgano competente –que podrá ser el de Inspección cuando se trate del procedimiento de comprobación e investigación, o el de Gestión en el caso de comprobaciones abreviadas– se encuentre en desacuerdo con el valor declarado por el contribuyente, procederá a efectuar la regularización correspondiente –dando lugar, en el supuesto de actuaciones de comprobación abreviada, a la emisión de la liquidación provisional de oficio prevista, para este Impuesto, en el artículo 84 de la Ley 40/1998–.

⁶² Modelo 190, regulado en la Orden de 15 de diciembre de 2000.

⁶³ La previsión legal del deber de presentar el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta se contempla en el artículo 87.1 de la Ley del Impuesto, cuyo contenido se desarrolla en el apartado 2 del artículo 101 del Reglamento del mismo.

⁶⁴ Véanse, a este respecto, los artículos 44.2 y 82.6 de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, en lo que respecta a la comprobación administrativa sobre el *pagador* de la retribución, debemos detenernos en mayor medida para examinar esta cuestión. En primer lugar, es necesario advertir que la normativa del IRPF no hace mención expresa a las facultades de comprobación de la Administración sobre el pagador de las retribuciones, ni monetarias ni en especie, como sí lo hace respecto a la comprobación abreviada en relación al contribuyente, como hemos visto. En este sentido, podríamos partir en nuestro análisis por exponer los sujetos sobre los que pueden recaer las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los tributos y que se encuentran reguladas en el artículo 24 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGI).

En dicho precepto, se amplía el elenco de sujetos sobre los que pueden recaer dichas actuaciones, pues en vez de reducirlo estrictamente a los sujetos pasivos, el mencionado texto alude al término más genérico de *obligados tributarios*, contemplando entre ellos a *los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo*. Como puede comprobarse, no se hace mención expresa a los obligados a efectuar ingresos a cuenta, pese a lo cual entendemos que pueden quedar incluidos en ella, porque, en la actualidad, es opinión mayoritariamente admitida en la doctrina la relativa a entender que, con tal expresión, se está aludiendo no sólo al contribuyente y al sustituto, sino también al resto de sujetos que intervienen en los procedimientos de aplicación de los tributos, tales como los retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, etc.⁶⁵

Entrando ya en las funciones de la Inspección de los tributos, las actuaciones inspectoras –según el artículo 9 del RGI– pueden abarcar las relativas a la comprobación e investigación, obtención de información con trascendencia tributaria, valoración e informe y asesoramiento. De todas ellas, nos centraremos en la primera de las citadas y en las actuaciones relativas a la valoración, por ser las que competen al objeto de nuestro estudio.

En este sentido, es sabido que las actuaciones de *comprobación e investigación* tienen por objeto *verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública*⁶⁶, comprobando la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias declarados por los sujetos pasivos u obligados tributarios e investigando la posible existencia de elementos de hecho, u otros antecedentes con trascendencia tributaria, que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración. Como consecuencia de la realización de estas actuaciones, la Inspección podrá determinar la exactitud de las operaciones de liquidación practicadas, proponiendo la regularización que estime procedente.

⁶⁵ En este sentido, los profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH mantienen, en relación con la posición jurídica de los sujetos pasivos y demás afectados por el desarrollo de las actuaciones inspectoras, que «se consideran *obligados tributarios* todos aquellos sujetos que deben atender a la Inspección de los Tributos e intervenir en el procedimiento de inspección (contribuyentes, sustitutos, retenedores y obligados a ingresar a cuenta, sucesores, obligados a suministrar información sobre terceros)». Vid. BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, M.^a Teresa. *Materiales de Derecho Financiero...* Ob. cit., pág. 357.

⁶⁶ Artículo 10.1 del RGI.

En segundo término, el artículo 13 del RGI regula las actuaciones de *valoración*, que tienen por objeto la tasación o comprobación del valor declarado de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente y, en particular, por el artículo 52 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) ⁶⁷. Por el contrario, no tendrán la consideración de actuaciones de valoración aquellas en las que el valor resulte directamente de la aplicación de las reglas legales o reglamentarias.

En concordancia con lo anterior, la comprobación de valores puede realizarse, ateniéndonos al contenido del artículo 70 del RGI ⁶⁸, bien en el seno de una actuación de comprobación e investigación o bien de manera autónoma, pero, en el primero de los casos descritos, debe ser diferenciada de la realización, con carácter general, de dichas actuaciones. Es decir, que mientras las actuaciones de comprobación se dirigen a constatar la veracidad de los datos referentes al hecho imponible declarado, la *comprobación de valores* verifica la exactitud de las bases imponibles declaradas por el obligado tributario ⁶⁹. Como indica PERIS GARCÍA, dentro de la comprobación se distingue «una comprobación dirigida a constatar la real y única existencia y estructura de los hechos imponibles declarados, y otra, dirigida a constatar la exactitud de las valoraciones de los diversos elementos del hecho imponible realizados por el sujeto pasivo. A esta segunda comprobación se la denomina comprobación de valores» ⁷⁰.

Por otra parte, es necesario hacer referencia a las actuaciones de *comprobación abreviada*, las cuales, aunque en un principio se encomendaron a los órganos de la Inspección de los tributos, en la actualidad constituyen funciones de los órganos de gestión tributaria ⁷¹. En los momentos pre-

⁶⁷ El mencionado artículo establece, en su apartado 1, que *el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán comprobarse por la Administración tributaria con arreglo a los siguientes medios: a) capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal; b) precios medios en el mercado; c) cotizaciones en mercados nacionales o extranjeros; d) dictamen de peritos de la Administración; e) tasación pericial contradictoria; f) cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.*

⁶⁸ Dicho precepto dispone: *1. Las actuaciones de valoración realizadas como trámite en un procedimiento ajeno a la Inspección se documentarán a través de un informe, extendiéndose también las diligencias que procedan. 2. Si en el curso de actuaciones de comprobación e investigación han de efectuarse otras de valoración, éstas se documentarán de acuerdo con el apartado anterior incorporándose sus resultados a las actas que procedan por las primeras, sin perjuicio del derecho del interesado a manifestar su conformidad respecto de la propuesta de liquidación formulada en el acta, instando entonces la corrección de los valores incorporados, así como a impugnar las liquidaciones correspondientes alegando cuanto convenga a su derecho y, en particular, la improcedencia de las valoraciones realizadas.*

⁶⁹ Véase, en este sentido, PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 121. En el mismo sentido, ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT mantienen que, en definitiva, deben considerarse «como actuaciones de valoración propiamente tales aquellas que tienen por objeto la determinación del valor de bienes singulares, en cuanto dicho valor sea integrante total o parcial de la base imponible de ciertos tributos». *Vid.* ARIAS VELASCO, José y SARTORIO ALBALAT, Susana. *Procedimientos Tributarios*. 6.ª edición puesta al día. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 232.

⁷⁰ PERIS GARCÍA, Purificación. *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*. Ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 22 y 23.

⁷¹ Sobre esta cuestión, es conveniente realizar unas reflexiones, aunque sean de modo somero, acerca de la evolución que han sufrido esta clase de actuaciones de comprobación abreviada. Si bien en un principio el artículo 34 del RGI las encomendaba a los órganos de la Inspección de los tributos en determinados casos, posibilitando que los órganos gestores

sentas, las actuaciones de comprobación abreviada –que, según el artículo 123 de la LGT, pueden dar lugar a liquidaciones provisionales de oficio– conllevan las mismas facultades de comprobación tributaria sobre la exactitud de los datos consignados en las declaraciones presentadas, con las siguientes especialidades, a saber: en primer término, tales actuaciones deben llevarse a cabo de acuerdo con los datos consignados en la declaración, los justificantes aportados por el sujeto o requeridos por el órgano competente, así como los antecedentes y elementos de prueba que obren en poder de la Administración; y, en segundo lugar, dichas actuaciones tienen como limitación fundamental que no se pueden extender al examen de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales.

Una vez se han expuesto de modo sucinto las actuaciones en materia de comprobación e investigación tributaria, debemos adentrarnos en trasladar su análisis al ámbito del pagador de los ingresos a cuenta, analizando cómo y por quién se realizan dichas actuaciones. En nuestra opinión, las facultades que ostentan los órganos de la Administración tributaria en este ámbito pueden separarse, a efectos expositivos, en dos planos diferentes: en primer término, los órganos gestores podrán efectuar actuaciones de *comprobación abreviada*, realizándolas en base a las declaraciones presentadas por el pagador de las retribuciones en especie –comparando los datos consignados en los modelos de ingreso periódico con el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta presentado por el mismo⁷² o comprobando que el ingreso de las cantidades debidas se realiza en el período hábil para ello⁷³, entre otros casos–. Asimismo, se tendrán en cuenta los justificantes aportados o requeridos al efecto, así como los antecedentes que obren en poder de la Administración, sin que las mismas puedan extenderse al examen de la documentación contable de la actividad empresarial o profesional. Llegado el caso en que fuera necesario regularizar la situación tributaria del obligado, el órgano podría dictar la liquidación provisional de oficio, en los términos previstos en el artículo 123 de la LGT.

En segundo lugar, pueden realizarse actuaciones de *comprobación e investigación tributarias* llevadas a cabo por los órganos de la Inspección de los tributos, constatando la exactitud y veracidad de los datos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones. Dentro de este proce-

realizaran las funciones de *comprobación formal* o mero control de los datos consignados en las declaraciones presentadas (art. 1 *in fine* del RGI), con posterioridad se fueron ampliando aquellas funciones a los órganos de gestión. En este sentido, tras la aprobación de las Leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido e IRPF, se amplían las facultades de comprobación abreviada de estos órganos, posibilitándoles la emisión de liquidaciones provisionales de oficio, no sólo de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones, sino también de los justificantes aportados o requeridos al efecto y de los antecedentes de que disponga la Administración, con la limitación referente a la imposibilidad de comprobar la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales. Para un estudio más detallado sobre esta cuestión, puede consultarse MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M. *Curso de Derecho Financiero...* Ob. cit., págs. 346 a 351.

⁷² Así sucedió en la situación resuelta en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 2 de julio de 1997, en la que la Dependencia de Gestión giró liquidación provisional al pagador de los rendimientos porque no coincidían las cantidades incluidas en el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con las consignadas en los modelos de declaración periódica.

⁷³ Éste es el caso debatido en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de enero de 1997, en el que la Dependencia de Gestión giró liquidación tributaria –correspondiente al establecimiento de intereses de demora– por haber realizado el pagador de las rentas el ingreso de las sumas debidas fuera del plazo establecido en la normativa del Impuesto.

dimiento es donde pueden efectuarse las actuaciones de comprobación de los valores relativos a los bienes, derechos o servicios satisfechos por el pagador y que se encuentran incluidos en los documentos presentados a la Administración.

La anterior consideración conlleva que, en el ámbito del objeto de nuestro estudio, los órganos de la Inspección tributaria llevarán a cabo una comprobación del valor de los rendimientos satisfechos en especie –en el período de que se trate– que hubieran sido consignados por el empresario en su declaración. Para ello, utilizarán los medios contemplados en el artículo 52 de la LGT –verificando que las reglas de valoración, general o específicas, se han aplicado correctamente–, procediendo, en el caso en que estime no procedente la valoración realizada por el pagador de las rentas en especie, a la regularización de la misma. Ello será así independientemente del valor declarado por el contribuyente –esto es, el perceptor del rendimiento en especie–, pues, como manifestamos con anterioridad, éste puede valorar la renta de diferente manera a la cuantificación realizada por el pagador.

IV. LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN EN EL IRPF

IV.1. Fundamento y naturaleza jurídica de los acuerdos previos de valoración.

Los acuerdos previos de valoración consisten, en general, en la facultad que la normativa concede a los particulares para presentar una propuesta sobre la valoración de diferentes aspectos relacionados con el hecho imponible, con la finalidad de que la Administración acepte o no dicha valoración. En estos momentos, pues, debemos centrarnos en examinar la naturaleza jurídica de esta clase de acuerdos, porque existen algunas posturas doctrinales que incardinan esta figura en el ámbito de las técnicas transaccionales, mientras que otras entienden que constituyen figuras encuadrables en el marco del procedimiento de gestión, sin atribuirle el carácter convencional que la anterior postura les concede.

El comienzo de dicho estudio no debe partir, a nuestro juicio, sino por plantear algunas consideraciones, aunque sean someras, sobre la admisibilidad de las técnicas transaccionales en materia tributaria. Sobre esta cuestión, y frente a las concepciones que, de antiguo, sostenían la inaplicabilidad de los métodos convencionales en dicho ámbito, en la actualidad se han abierto paso con fuerza las teorías que admiten los métodos transaccionales como modo de finalización de los procedimientos tributarios.

Con carácter general, los argumentos esgrimidos tradicionalmente para negar el acceso de estas técnicas se centraban en la caracterización de la obligación tributaria como una obligación *ex lege*, cuyo objeto es indisponible ⁷⁴, que se encuentra sometida a la voluntad de la Ley y no a la de

⁷⁴ Dicho carácter se recoge en los artículos 36 y 69 de la LGT y 30 y 39 de la Ley General Presupuestaria.

las partes que intervienen en ella ⁷⁵. Sin embargo, con posterioridad, la indisponibilidad de dicha obligación se interpreta en el sentido del crédito tributario *stricto sensu*, es decir, como derecho de contenido económico del cual es acreedora la Hacienda Pública –que nunca podrá ser dispuesto por las partes– ⁷⁶; pero dicha indisponibilidad no alcanza a la posibilidad de que la voluntad del acreedor y deudor de la relación intervenga en la fase previa de cuantificación de la obligación tributaria. En este sentido, la concreción y cuantificación de la obligación tributaria puede no ser unívoca, sino que puede admitir diversas interpretaciones y soluciones, por lo que, según RAMALLO MASSANET, ante esa incertidumbre, «la voluntad de las partes –que están en pie de igualdad en la relación obligacional– podría producir efectos, despejando dicha incertidumbre y, además, evitando conflictos ulteriores» ⁷⁷.

Una vez admitida, a nivel doctrinal, la implantación de estos métodos convencionales en el ámbito tributario, debemos adentrarnos en el análisis de los acuerdos previos de valoración, examinando sus características propias y las modalidades que existen en la actualidad, con la finalidad de concluir acerca de su naturaleza jurídica. Sobre esta cuestión, en la actualidad se producen, como hemos adelantado, dos posturas enfrentadas, la primera de las cuales engloba tales figuras en el marco de las técnicas transaccionales. Los autores partidarios de esta posición parten en sus consideraciones de la existencia de una relación jurídica incierta que permite efectuar concesiones recíprocas entre las partes con el objetivo de alcanzar un acuerdo al efecto ⁷⁸.

⁷⁵ En este sentido, el SDFUM mantenía que en Derecho tributario «rige el principio según el cual el nacimiento, la vida y la extinción de la obligación tributaria han de regirse por ley, lo que impide que la Administración tenga facultades de disposición sobre los créditos tributarios de que es acreedora». Vid. SDFUM. *Notas de Derecho financiero*. Tomo I. Volumen III. Servicio de Publicaciones UCM, Madrid, 1975, págs. 61 y 62. En el mismo sentido, vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos». Civitas, *REDF*, n.º 11, 1976, págs. 424 a 426; CALERO RODRÍGUEZ, Juan Ramón. «La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección». En VVAA. *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen II. Ed. IEF, Madrid, 1979, págs. 1.444 a 1.446; TORREGROSA I CARNÉ, M.ª Dolores. «El procedimiento de gestión y la Ley 30/1992». En VVAA. *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 85.

⁷⁶ En relación con esta cuestión, ACOSTA ESPAÑA manifiesta que «con el nacimiento de la relación tributaria nace un conjunto de derechos y obligaciones cuyo contenido esencial no puede ser dispuesto, pero que admite una serie de negocios jurídicos sobre algunos aspectos del mismo, siempre que se mantengan las relaciones inderogables». Vid. ACOSTA ESPAÑA, Rafael. «Artículo 36». En VVAA. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*. Dirigido por Narciso Amorós Rica. Tomo I. Ed. Edersa, 1982, pág. 325. En el mismo sentido, ARIAS ABELLÁN entiende que la Administración «no puede disponer, en virtud de su propia voluntad, de las relaciones y efectos que pueden surgir como consecuencia del cumplimiento de su función. Es decir, no puede decidir acerca del contenido de las relaciones tributarias sino en los términos establecidos por las normas tributarias que debe limitarse a cumplir. (...) debe utilizar el conjunto de potestades que le son atribuidas por el ordenamiento jurídico a los efectos de un exacto cumplimiento del tributo sin que pueda discrecionalmente sino en los términos queridos por el legislador disponer de las señaladas relaciones y efectos». Vid. ARIAS ABELLÁN, M.ª Dolores. «La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la L. G. T.». En VVAA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Libro homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Volumen I. Ed. IEF, Madrid, 1991, pág. 627.

⁷⁷ RAMALLO MASSANET, Juan. «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias». *CT*, n.º 76, 1995, pág. 82; Id. «La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias». En VVAA. *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 223.

⁷⁸ En primer lugar, podría citarse la postura que mantiene SERRANO ANTÓN, por ser quien concede, de manera más categórica, la naturaleza de contratos a esta clase de acuerdos. A su juicio, los acuerdos previos de valoración contemplados en el artículo 16.6 de la Ley del IS constituyen «una fórmula convencional en la determinación de la base imponible»

Por otra parte, la postura radicalmente opuesta a la presentada es aquella que niega el carácter transaccional a esta clase de acuerdos, ya que, a juicio de la doctrina partidaria de esta teoría, en la adopción de un acuerdo previo de valoración no existe una verdadera *transacción* entre las partes. Si ésta se conceptúa, según el artículo 1.809 del Código civil, como un contrato por el cual las partes dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado, para que tuviera tal naturaleza sería necesaria, en todo caso, «la necesidad de recíprocas concesiones entre las partes»⁷⁹; aspecto que no se produce en los acuerdos objeto de examen⁸⁰.

(SERRANO ANTÓN, Fernando. *La terminación convencional...* Ob. cit., pág. 94. En el mismo sentido, VVAA. *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías...* Ob. cit., pág. 63). En sentido parecido, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO estima, teniendo en cuenta las diferentes posibilidades que pueden producirse en los acuerdos previos relativos al IS, que solamente existe una verdadera transacción en el caso de que la Administración apruebe otra propuesta alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento, ya que, en su opinión, nos encontramos con «un proceso negociador que se inicia con la presentación de la propuesta por parte del interesado, que no convence a la Administración, la cual, sin embargo, se ve incapaz de llegar unilateralmente a una valoración objetivamente cierta. En este caso lo más conveniente es que, en el plazo de alegaciones (art. 21.3 RIS), las partes lleguen a un valor acordado, que se aparte del inicialmente propuesto» (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.^a Luisa. *Los procedimientos tributarios...* Ob. cit., pág. 292; Id. «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia». Civitas, *REDF*, n.º 103, julio-septiembre 1999, pág. 447). Asimismo, y de modo menos acusado, otros autores entienden que en la celebración de esta clase de acuerdos interviene, en alguna medida, la voluntad de las partes, pues aunque la adopción de los mismos se realice a través de un auténtico acto administrativo tributario, ello «no debe hacer perder de vista la existencia de un convenio preparatorio que termina por predeterminar el posterior contenido del correspondiente acto» (ZORNOZA PÉREZ, Juan. «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español». En VVAA. *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 171). En el mismo sentido, GÓMEZ CABRERA entiende, en relación con los acuerdos previos del IS, que «en ellos puede apreciarse, al menos desde el punto de vista del contribuyente, una cierta base convencional (...) pues la Administración sólo puede aprobar aquellos criterios de valoración a los que el contribuyente haya prestado su consentimiento». (GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Artículo 9. Acuerdos previos de valoración». En ALONSO MURILLO, Felipe; BLASCO DELGADO, Carolina; GÓMEZ CABRERA, Cecilio; y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Comentarios a la Ley...* Ob. cit., pág. 67).

⁷⁹ CABANILLAS SÁNCHEZ, Antonio. «Transacción». En VVAA. *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen IV. Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 6.616.

⁸⁰ En esta posición se encuadra la teoría de MORENO FERNÁNDEZ, para quien en los acuerdos previos, ninguna de las partes (ni la Administración ni el administrado) transige, dado que ninguno de ellos dispone del crédito tributario; «ni siquiera de alguno de sus elementos (cual sería la determinación de la base imponible) y, en consecuencia, no pueden ceder. El adoptar un acuerdo sobre el precio o valor de una operación, no implica cesión alguna de las partes, sino consenso en la determinación de un elemento legal que por su propia naturaleza puede estar abierto a diferentes interpretaciones: el valor real o de mercado» (MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *La tributación de las Operaciones Vinculadas. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 174; Id. «Valoración de bienes». En VVAA. *Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 328). En el mismo sentido, CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. «Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (A.P.A.) (I)». *Monografías de Ca T*, n.º 249, 1996, pág. 10. Igualmente, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH estima que «la propuesta del particular para valorar las operaciones vinculadas, con carácter previo a su realización, no da lugar sino a una solicitud o petición, más o menos fundada en el valor de mercado del solicitante, para su aprobación administrativa, que no aceptación de la propuesta. (...) No hay negocio transaccional sobre el valor, sino ejercicio enfático de autoridad administrativa» (ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio. «Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades». *Impuestos*, 1997, Volumen II, pág. 236). De la misma manera, LÓPEZ RODRÍGUEZ estima que «la Administración no entra junto con el contribuyente en un proceso de concesiones con el fin de llegar a un punto de común acuerdo». (LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan. «Ámbitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia». *CT*, n.º 79, 1996, pág. 100). Asimismo, en relación con los acuerdos previos de valoración contemplados en el artículo 9 de la Ley 1/1998, PLAZA VÁZQUEZ mantiene que «no se atisba el "mecanismo negocial" propiamente dicho, los contactos y discusiones entre contribuyente y Administración inherentes a todo "acuerdo"». (PLAZA

Ahora bien, algunos autores partidarios de negar el carácter transaccional a dichas técnicas las enmarcan en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria. Tal es el caso de MORENO FERNÁNDEZ, quien mantiene que las dos únicas diferencias con la valoración resultante de un procedimiento de Inspección radican, por una parte, en que ésta surge como consecuencia de una actuación de oficio de la Administración posterior a la realización de las operaciones, mientras que aquélla lo es a petición del sujeto pasivo con carácter previo a la realización de las mismas; además, la comprobación posterior enmienda la actuación del sujeto pasivo, al contrario de lo que sucede con aquélla, que la previene. Por lo demás, una y otra valoración son idénticas ⁸¹.

En concreto, analizando la naturaleza jurídica de los acuerdos previos de valoración regulados en el artículo 9 de la LDGC ⁸², parte de la doctrina se muestra partidaria de calificar el procedimiento dirigido a su adopción como un procedimiento de comprobación tributaria, producido con carácter previo a la realización del hecho imponible; postura con la que mostramos nuestra plena adhesión. Se trataría, en definitiva, de una comprobación o determinación de valores encuadrable en el artículo 52 de la LGT, en la cual participa activamente el sujeto pasivo ⁸³, que conlleva, implícitamente, la imposibilidad de que, con posterioridad, la Administración vuelva a comprobar la valoración de los elementos objeto del acuerdo ⁸⁴. En su caso, sólo podrá comprobar que se han producido –y que no han variado– las circunstancias que dieron lugar al acuerdo previo de valoración, así como que éste se haya aplicado de manera correcta.

VÁZQUEZ, Amancio L. *El «Valor Real» Tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 152, en nota a pie n.º 169). En el mismo sentido, CARBAJO VASCO, Domingo y PRATS MÁÑEZ, Fernando. *Todo sobre el estatuto del Contribuyente*. Ed. Praxis, Barcelona, 1998, págs. 145, 146 y 148. De esta manera, el procedimiento para la adopción de los acuerdos previos sobre precios de transferencia constituye, a juicio de CENCERRADO MILLÁN, «un auténtico procedimiento alternativo y voluntario a la tradicional actuación de valoración llevada a cabo por la inspección tributaria en el marco de la comprobación de las auto-liquidaciones de los contribuyentes» (CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El tratamiento de las Entidades Vinculadas en la Imposición Directa Española*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 218).

- ⁸¹ MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *La tributación de las Operaciones...* Ob. cit., pág. 175; Id. «Valoración de bienes». En VVAA. *Derechos y Garantías...* Ob. cit., pág. 329.
- ⁸² Respecto a este artículo, FENELLÓS PUIGSERVER niega la existencia de acuerdo o convenio alguno, porque «del texto de la Ley parece que la Administración no tenga más que dos alternativas ante una situación fáctica que le presente el contribuyente: o la cuantifica con carácter vinculante o silencia y admite la del particular». Vid. FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente. *El Estatuto del Contribuyente*. Ed. Ro, Valencia, 1998, pág. 224. Igualmente, MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José M. *Curso de Derecho Financiero...* Ob. cit., pág. 394.
- ⁸³ GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Artículo 9. Acuerdos previos de valoración». En ALONSO MURILLO, Felipe; BLASCO DELGADO, Carolina; GÓMEZ CABRERA, Cecilio; y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Comentarios a la Ley...* Ob. cit., pág. 68. En el mismo sentido, califican la figura de los acuerdos previos de valoración como perteneciente al ámbito de la comprobación tributaria de manera anticipada, entre otros autores, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio. «Las operaciones vinculadas...» Ob. cit., págs. 236 y 237; VVAA. *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías...* Ob. cit., pág. 63. En sentido contrario, mantienen que no se trata de una actuación de comprobación tributaria, sino «una actividad informativa», BADAS CEREZO, Jesús; LAMOCA PÉREZ, Carlos; y MARCO SANJUÁN, José Antonio. *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 359.
- ⁸⁴ Sobre esta cuestión, PALAO TABOADA alude a «la valoración por una sola vez de elementos singulares del hecho imponible». Vid. PALAO TABOADA, Carlos. «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes». RCEF, n.º 171, junio 1997, pág. 13. Igualmente, véase MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José M. *Curso de Derecho Financiero...* Ob. cit., pág. 395; GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Artículo 9. Acuerdos previos de valoración». En ALONSO MURILLO, Felipe; BLASCO DELGADO, Carolina; GÓMEZ CABRERA, Cecilio; y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Comentarios a la Ley...* Ob. cit., pág. 69.

Por nuestra parte, aun siendo conscientes de que el régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración es muy similar, por no decir casi idéntico, al de las consultas vinculantes⁸⁵, nos inscribimos en la anterior postura planteada. Estimamos que en los casos en que un particular presenta una propuesta de valoración, con la posibilidad de que la misma sea aceptada o rechazada por el órgano competente, la Administración, llegado el caso en que la apruebe, no presta su consentimiento a la valoración propuesta por el administrado –es decir, no transige sobre ningún elemento valorativo de la base imponible–, sino que, por el contrario, efectúa una actuación de *comprobación tributaria*, aunque ésta se realice de manera anticipada en el tiempo.

O dicho en otros términos, la Administración, ante la propuesta planteada por el particular, *emite un juicio* sobre su corrección a la luz de la normativa aplicable –aceptándola o no–, de la misma manera que lo haría en la fase de comprobación posterior a la presentación de la declaración tributaria. La formalización de los acuerdos previos de valoración no constituye una técnica de resolución de conflictos, sino de *prevención* de los litigios que, como consecuencia de la discordancia entre el valor declarado y el comprobado, pudieran surgir en el momento posterior en que se efectuara la comprobación administrativa del valor del rendimiento. De ahí que estimemos que el objeto de esta clase de acuerdos consiste en adelantar la fase de comprobación administrativa a un momento anterior, conociendo de antemano el criterio que la Administración entiende aplicable al supuesto en cuestión.

Aplicando la postura que hemos expuesto en torno a la naturaleza jurídica de los acuerdos previos de valoración al ámbito de nuestro estudio, no podemos sino afirmar que, en nuestra opinión, nos encontramos ante una comprobación previa o anticipada de la valoración de las retribuciones en especie derivadas del trabajo. A nuestro juicio, cuando la Administración, ante la solicitud de acuerdo previo presentada por el pagador de las retribuciones en especie, acepta la valoración propuesta por el mismo, no está prestando su consentimiento, no manifiesta su voluntad al contenido de dicho documento, sino que emite un juicio sobre la *corrección* de la valoración planteada por el empresario, de igual modo que declararía conforme a derecho la cuantificación del rendimiento en especie en la fase de comprobación posterior a la presentación de la declaración por parte del obligado a ingresar a cuenta.

⁸⁵ Los autores que han estudiado la naturaleza jurídica de los acuerdos previos de valoración han coincidido, de manera unánime, en apuntar su práctica similitud con el régimen jurídico de las consultas tributarias. Ambas figuras, en su opinión, se asemejan en que se producen a iniciativa de los sujetos pasivos, a través de las cuales se solicita a la Administración un pronunciamiento en torno al criterio que mantendrá en relación con una cuestión determinada. Asimismo, tratándose de consultas vinculantes, gozan del carácter de obligar a su cumplimiento tanto a la Administración como al particular. Por el contrario, la diferencia fundamental estriba en que mientras los acuerdos previos pueden versar, como hemos visto, sobre la valoración de determinados elementos, las consultas tributarias se refieren a los hechos (régimen, calificación o clasificación de los mismos). Sobre esta cuestión, véanse, entre otros autores, MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. *La tributación de las Operaciones...* Ob. cit., págs. 175 y 176; Id. «Valoración de bienes». En VVAA. *Derechos y Garantías...* Ob. cit., pág. 329; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan. «Ámbitos de discrecionalidad...» Ob. cit., págs. 100 y 101; VVAA. *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías...* Ob. cit., págs. 60 y 61; GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Artículo 9. Acuerdos previos de valoración». En ALONSO MURILLO, Felipe; BLASCO DELGADO, Carolina; GÓMEZ CABRERA, Cecilio; y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Comentarios a la Ley...* Ob. cit. Págs. 69 y 70; HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Coed. Fundación Oriol-Urquijo-Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 429.

En este sentido, cuando finalizábamos el apartado anterior, pudimos verificar que, en la actualidad, el procedimiento de gestión relativo a los ingresos a cuenta se desarrolla, tras la presentación de las declaraciones correspondientes por parte del pagador, mediante la realización de las actuaciones de comprobación tributaria llevadas a cabo por los órganos de la Administración. Dicha función se separó a efectos expositivos, distinguiendo, por una parte, las actuaciones de comprobación abreviada realizadas por los órganos gestores –que pueden dar lugar, en su caso, a la emisión de liquidaciones provisionales de oficio– y, por otra, las actuaciones de comprobación en sentido propio, dentro de las cuales cabe incluir a la comprobación de valores.

De tal manera, cuando afirmamos que la adopción de acuerdos previos de valoración entre el pagador de los rendimientos en especie y la Administración constituyen, en realidad, actuaciones de comprobación anticipada en el tiempo, nos referimos al procedimiento de *comprobación de valores* realizado por los órganos de la Inspección tributaria de acuerdo con los medios contenidos en el artículo 52 de la LGT, aunque, en el caso presente, al establecer el artículo 44.1 de la Ley 40/1998 unos criterios específicos de valoración, el órgano inspector deberá someterse a ellos para llevar a cabo sus actuaciones.

Ahora bien, frente al planteamiento propuesto podrían efectuarse algunas objeciones, fundamentalmente aquella que se refiere a que el procedimiento de comprobación de valores recae, en todo caso, sobre valores que ya han sido declarados a la Administración, mientras que los acuerdos previos de valoración se adoptan de manera anticipada a dicho momento, por lo que no cabría calificar la adopción de los acuerdos objeto de examen como pertenecientes al procedimiento de comprobación tributaria ⁸⁶.

Frente a esta consideración debemos manifestar que, ateniéndonos a la normativa actual en la materia, nos mostramos conformes con la afirmación relativa a que esta clase de acuerdos no pueden calificarse como *pertenecientes* al ámbito de la comprobación tributaria, porque, entendida ésta en un sentido técnico-jurídico, es evidente que, al no haberse producido el devengo de la obligación –en nuestro caso, al no haberse satisfecho todavía la entrega de bienes o prestación de servicios en que consiste la retribución en especie ⁸⁷–, ni tampoco la declaración tributaria correspondiente, la adopción del acuerdo no puede implicar una actuación de comprobación de valor. No obstante, estimamos que, aun no pudiendo predicar su pertenencia a dicho ámbito, su naturaleza intrínseca es exactamente la misma que la de la actuación de comprobación del valor de la renta efectuada con posterioridad.

⁸⁶ En este sentido se manifiesta LAMOCA PÉREZ, quien, refiriéndose a los acuerdos previos de valoración contemplados en el artículo 9 de la LDGC, estima que no constituyen actividades de comprobación, pues «el hecho imponible no ha tenido lugar», negándoles, asimismo, la calificación de actividades de valoración, «en tanto que ésta ha de producirse sobre el valor declarado, entendido éste *strictu sensu* (declarado en una declaración tributaria)». A su juicio, la adopción de esta clase de acuerdos conforman actividades informativas que vinculan a la Administración, muy semejantes a la comunicación de «criterios administrativos». Vid. LAMOCA PÉREZ, Carlos. «Procedimientos de valoración». En BADAS CEREZO, Jesús; LAMOCA PÉREZ, Carlos y MARCO SANJUÁN, José Antonio. *Aplicación de la Ley de derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 359.

⁸⁷ Según establece el apartado 2 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999, la solicitud de formalización del acuerdo *deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante*.

En otras palabras, si estudiamos el procedimiento de comprobación de valores extrayendo la circunstancia relativa a su realización con posterioridad al momento de la presentación de la declaración, podrá comprobarse que ambas actuaciones llevadas a cabo por los órganos de la Inspección de los tributos –esto es, la adopción de acuerdos previos de valoración y la comprobación del valor de la retribución– son las mismas, pudiendo utilizar idénticos medios para declarar correcta o no la valoración planteada por el empresario –bien en la solicitud del acuerdo o bien en la declaración presentada a la Administración–. La única diferencia entre ambos procedimientos radica en que, en el primer caso de los descritos, las actuaciones se realizan con carácter previo al abono del rendimiento, mientras que en el segundo se efectúan con posterioridad a la presentación de la declaración tributaria.

Por esta causa, estimamos que, aun cuando en un sentido técnico-jurídico, no puedan incluirse los acuerdos previos de valoración en el procedimiento de comprobación de valores llevado a cabo por los órganos de la Inspección tributaria, ambos procedimientos gozan de la misma naturaleza, pues tienen por objeto *la declaración administrativa sobre la exactitud y corrección de la valoración*, en este caso, de rentas sometidas a gravamen por el Impuesto, aunque ambos se realicen en momentos procedimentales diferentes. Por ello, los acuerdos previos de valoración podrían calificarse, a nuestro juicio, como *actos administrativos de valoración previa, en cuyo procedimiento de adopción intervienen la Administración y el particular solicitante, cuyo contenido es vinculante para ambas partes*.

IV.2. Ámbito de aplicación.

IV.2.A) Sujetos.

En lo referente al sujeto que puede plantear la adopción de esta clase de acuerdos, el apartado primero de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del Impuesto legitima, para solicitar a la Administración tributaria la valoración de las rentas del trabajo satisfechas en especie, a *las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan*.

Con esta terminología tan amplia se está haciendo referencia a todos aquellos sujetos que tengan la obligación de realizar ingresos a cuenta al Tesoro Público; sujetos que satisfagan, en exclusividad, *rendimientos en especie derivados del trabajo*, pues los artículos 82 de la Ley 40/1998 y 71 del Real Decreto 214/1999 establecen, con carácter general, la obligación de practicar retenciones o efectuar ingresos a cuenta derivada no sólo del abono de rendimientos del trabajo, sino también de los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, actividades económicas, ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, así como derechos de imagen, premios y otras rentas.

Ahora bien, centrándonos en el análisis, en concreto, de los sujetos legitimados para presentar a la Administración una propuesta sobre la valoración de las retribuciones en especie que satisfagan a sus trabajadores, podemos comprobar que existe una discrepancia entre la previsión conte-

nida en el precepto comentado y la contemplada en el artículo 9 de la LDGC. Ello se debe a que, si bien este último artículo habilita, exclusivamente, a los *contribuyentes*⁸⁸, el apartado primero de la precitada Disposición Adicional prevé la posibilidad de efectuar esta clase de acuerdos sobre unos sujetos que no son contribuyentes, sino que son *obligados tributarios* que deben cumplir con una obligación propia, que es autónoma e independiente de la obligación tributaria principal que se genera en todo tributo. Sin embargo, el artículo 1.3 de la LDGC establece que *las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria*. Por ello, puede comprobarse que, aunque el artículo 9 de la mencionada Ley sólo faculta a los contribuyentes para adoptar acuerdos previos en materia de valoración, la previsión contenida en el precepto transcrito, ampliando el ámbito subjetivo de aplicación de dicha Ley al resto de obligados tributarios, implica la habilitación expresa de los sujetos obligados a ingresar a cuenta para adoptar esta clase de acuerdos.

Por otra parte, en lo que se refiere al órgano administrativo competente para conocer y resolver el procedimiento encaminado a la formalización de acuerdos previos de valoración, el apartado 7 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999 dispone que *el órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección y Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*⁸⁹.

Tras la aprobación de la Resolución de 17 de febrero de 1998, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la inspección de los tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria⁹⁰, las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo por los *Equipos de inspección*, junto a los cuales operarán los *Equipos especializados* que desarrollarán, además de las actuaciones inspectoras y de informe o propuesta, otras actividades de apoyo a los restantes Equipos

⁸⁸ Respecto a los sujetos legitimados, MORENO FERNÁNDEZ critica el hecho de que el artículo 9 de la LDGC sólo habilite a los contribuyentes. En su opinión, «debería ser posible que el habilitado fuese cualquier sujeto pasivo y no sólo el contribuyente. (...) aunque la LDGC limite la naturaleza de las personas legitimadas, nada impide que la posterior regulación hecha por cada tributo (siempre por norma legal evidentemente, ya que la norma reglamentaria, aunque está habilitada para regular estos acuerdos no podría instaurar una persona legitimada distinta sin previa habilitación legal) extienda el campo de aplicación de esta figura». Vid. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. «Valoración de bienes». En VVAA. *Derechos y Garantías...* Ob. cit., pág. 331; Id. *La tributación de las Operaciones...* Ob. cit., pág. 177.

⁸⁹ Sobre esta cuestión, si bien el artículo 9 de la LDGC no contiene mención expresa al órgano, en concreto, que conocerá y resolverá el procedimiento –pues el mencionado precepto sólo alude a la *Administración tributaria*–, el artículo 25 del Reglamento del IS establece, prácticamente en los mismos términos, que el órgano encargado será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, disponiendo que *corresponderá al Director de dicho departamento designar a los funcionarios que deben realizar el examen de la documentación referida en los artículos 18 y 19 de este Reglamento y formular la propuesta de resolución*, relativos ambos a la documentación e información previa a la presentación de la propuesta y la documentación a aportar con la propuesta, respectivamente.

⁹⁰ Dicha Resolución modifica lo dispuesto en la anterior de fecha 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

y Unidades de Inspección que les sean encomendadas por el Jefe de la Inspección. En este sentido, junto al Equipo de Fiscalidad Internacional y el de Coordinación de Actuaciones Especiales, la mencionada Resolución incorpora el *Equipo Técnico de Valoraciones*, que prestará los servicios de apoyo que se le encomienden por el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, fundamentalmente en materia de valoraciones inmobiliarias, tasación pericial contradictoria, pagos por intangibles, **acuerdos previos de valoración**, sin perjuicio de las valoraciones que puedan efectuarse por otros Peritos de la Administración, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 de la LGT ⁹¹.

De acuerdo con la nueva estructura del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria establecida a raíz de esta última modificación, los acuerdos previos de valoración serán competencia del mencionado Equipo Técnico de Valoraciones, lo que, como acertadamente indica MORENO FERNÁNDEZ, constituye una ventaja para el sujeto que pretenda solicitar la adopción de esta clase de acuerdos, ya que, en su opinión, la persona o entidad «que pretenda la formalización de un APA tendrá como garantía la existencia de un cuerpo especializado dedicado a ello (...), el cual gozará, además, del apoyo de otros Equipos y Unidades en su labor» ⁹².

IV.2.B) Objeto.

Según el contenido de la disposición que regula, en el IRPF, la posibilidad de que los pagadores de retribuciones en especie derivadas del trabajo puedan formular a la Administración una propuesta para adoptar un acuerdo previo, la solicitud debe tener por objeto **la valoración de dichas rentas conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente** ⁹³. De esta manera, el empresario presentará, antes de efectuar la entrega o prestar los servicios en que consiste la renta en especie, una propuesta de valoración de las mismas a la Administración; propuesta que, en todo caso, deberá adecuarse a las reglas de valoración contempladas en la normativa del Impuesto y que el órgano competente, a la vista del procedimiento establecido para ello, aceptará o rechazará –pudiendo, asimismo, aprobar otra propuesta planteada en el curso del procedimiento, como tendremos ocasión de comprobar–.

De acuerdo con las consideraciones precedentemente efectuadas, parece que no existe duda, al menos en principio, respecto al hecho de que la normativa prevé que el objeto del acuerdo previo sea **la valoración concreta** del bien, derecho o servicio en que consista la renta en especie, y no el establecimiento de un método de valoración determinado o, de acuerdo con este último, la fijación de un margen o intervalo en la valoración de la misma.

⁹¹ Número 3.1 del apartado Dos, en su penúltimo párrafo, de la Resolución de 24 de marzo de 1992, en la redacción dada por el apartado Séptimo de la Resolución de 17 de febrero de 1998.

⁹² Vid. MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio. «Valoración de bienes». En VVAA. *Derechos y Garantías...* Ob. cit., pág. 334; Id. *La tributación de las Operaciones...* Ob. cit., pág. 181.

⁹³ Apartado 1 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del Impuesto.

Ello implica que, teniendo en cuenta la regulación existente en el ámbito del objeto de los acuerdos previos de valoración, no se ha realizado un tratamiento homogéneo en todos los supuestos en que nuestro ordenamiento jurídico prevé la adopción de esta clase de acuerdos, ya que en el IRPF –así como en la LDGC⁹⁴–, el acuerdo tendrá por objeto la valoración de la renta de que se trate, mientras que, en el IS⁹⁵, no se llegará a una cuantificación específica de la operación vinculada, sino que se limitará a establecer el criterio o el método valorativo a través del cual, en su momento, se cuantificará la operación en concreto⁹⁶.

Ello puede comprobarse examinando la redacción del apartado 2 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF, en el cual se explicita que el escrito de solicitud deberá contener, entre otros requisitos, *la valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración*⁹⁷. Así pues, puede constatar que, a diferencia de lo que sucede en el IS, en este Impuesto se alude a la regla **aplicada** para calcular el valor propuesto a la Administración, no refiriéndose, como sucede en el supuesto anterior, a la regla o método de valoración **propuesto** para lograr el valor de mercado.

No obstante lo anterior, de la redacción del apartado 4.d) del precepto comentado, parece desprenderse que con la adopción de un acuerdo previo en materia de retribuciones en especie del trabajo en el IRPF, puede alcanzarse uno o varios valores posibles, ya que dicho precepto se expresa en el sentido de que la resolución que apruebe el acuerdo entre el empresario y la Administración deberá contener *la descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales*. El texto transcrito nos lleva a efectuar algunas consideraciones, ya que, de su lectura, podría inferirse una doble interpretación, a saber; por una parte, cuando la norma establece que la resolución deberá contener el *valor o valores*, podría pensarse que se refiere a la existencia de una propuesta que pueda

⁹⁴ El artículo 9.1 de la LDGC establece que los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria *que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible*.

⁹⁵ En este caso, el objeto del acuerdo no será la cuantificación en concreto de una determinada operación, sino el establecimiento de un método de valoración o el valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación de dicho método, con el objetivo de alcanzar el valor de mercado. A este respecto, si bien el artículo 16 del Reglamento del IS dispone que *los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán someter a la Administración tributaria, con carácter previo a la realización de las operaciones, las siguientes propuestas*, entre las cuales su apartado a) menciona las de *valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas*, el artículo 19 del mismo texto normativo determina, dentro de la documentación a presentar con la propuesta, que ésta deberá contener *la descripción del método de valoración que se proponga, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación. Se considerarán comprendidas entre dichas circunstancias económicas las hipótesis fundamentales del método de valoración* (letra b) del mencionado precepto), *la justificación del método de valoración que se proponga* (letra c) de dicho artículo), así como *el valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de valoración* (letra d) de la precitada norma).

⁹⁶ En el mismo sentido, GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Artículo 9. Acuerdos previos de valoración». En ALONSO MURILLO, Felipe; BLASCO DELGADO, Carolina; GÓMEZ CABRERA, Cecilio; y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Comentarios a la Ley...* Ob. cit., págs. 67 y 68; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan. «Ámbitos de discrecionalidad...» Ob. cit., pág. 97.

⁹⁷ Letra c) de dicho apartado.

versar, no sólo sobre una retribución en concreto, sino sobre varios rendimientos en especie que el pagador tenga previsto satisfacer a sus trabajadores, por lo que, en este supuesto, resultarían diferentes valores en función de cada una de las rentas sobre las que se ha presentado la solicitud.

Por otro lado, y teniendo en cuenta la redacción literal al efecto, al mencionar el *valor o valores que se deriven del mismo*, estaría refiriéndose a la situación existente cuando, de la aplicación del método de valoración de la renta, pudieran resultar varios valores a aplicar en función de las circunstancias económicas a tener en cuenta en el momento de aplicar el acuerdo previo de valoración.

Por nuestra parte, estimamos que válidamente pueden sostenerse ambas posturas, pues, según la normativa vigente en el IRPF, nada obsta, en principio, a que el pagador de retribuciones en especie pueda solicitar la formalización de un acuerdo previo de valoración que contenga varias clases de rendimientos en especie, siempre y cuando les fuera aplicable, según la regulación legal al respecto, la misma regla de valoración de las ya examinadas, esto es, la general o alguna de las especiales. En segundo lugar, también puede entenderse que, como consecuencia de la aplicación de la regla de valoración puede surgir, no sólo un cierto valor, sino varios valores entre los que, con posterioridad, se elegirá el más acorde teniendo en cuenta las circunstancias económicas existentes en el momento de aplicar el acuerdo.

Sin embargo, creemos que la cuestión debe resolverse efectuando una interpretación sistemática de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del Impuesto, la cual, en sus diferentes apartados alude, como hemos visto, a la *determinación del valor* de las rentas en especie. Por esta razón, entendemos que, en este supuesto, al igual que sucede en el contemplado en la LDGC, con la adopción del acuerdo previo de valoración se alcanzará a cuantificar específicamente el rendimiento en especie que se prevea satisfacer por parte del pagador de las rentas, no llegándose a determinar ningún criterio de valoración que, con posterioridad, deba adecuarse al caso concreto –como sucede en el IS–.

Sin perjuicio de ello, y aunque pensemos que el significado que debe otorgarse a la precitada norma consiste en que el objeto del acuerdo previo de valoración recae sobre la cuantificación específica del rendimiento, en la práctica existirán ocasiones en las que no se podrá obtener un determinado valor en concreto para una renta en especie, debido a que será necesario tener en cuenta las circunstancias específicas que se produzcan en el momento de la entrega de la misma. Tal es el caso, por poner un ejemplo, de la regla de valoración contemplada en la última letra del artículo 44.1.1.º de la Ley del IRPF, referida, como vimos con anterioridad, al precio ofertado al público como método para cuantificar las retribuciones consistentes en la entrega de bienes, derechos o servicios que constituyan el objeto habitual de la actividad económica de la empresa.

En principio podría determinarse el valor concreto del bien, derecho o servicio en que consista el rendimiento en especie; sin embargo, el artículo 47 del Real Decreto 214/1999 dispone que, para calcular dicho precio, deberán tenerse en cuenta no sólo los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, sino también los descuentos promocionales de carácter general que se encuentren en vigor *en el momento de satisfacer la retribución en especie*. De esta forma, en la resolución que adopte el acuerdo previo de valoración podrá

dejarse constancia de que, llegado el momento de la satisfacción del rendimiento en especie, deberán tenerse en cuenta los mencionados descuentos, pero no se podrá llegar a determinar, específicamente, la valoración correspondiente a la renta que se prevé abonar.

Independientemente de las consideraciones efectuadas con anterioridad, debemos adentrarnos en el estudio de la cuestión relativa al posible contenido sobre el que puede versar la adopción de esta clase de acuerdos en el ámbito del IRPF. En este sentido, es claro que la posibilidad que la normativa concede al pagador de retribuciones en especie –de solicitar el juicio de la Administración sobre la valoración de las rentas a satisfacer– es, como hemos manifestado en más de una ocasión, muy ventajosa desde diversos puntos de vista. En primer término, porque con ellos se consigue un grado de certeza y seguridad jurídicas muy beneficioso para las relaciones entre el particular y la Hacienda Pública. Por otra parte, se reduce la litigiosidad que, en la posterior fase de comprobación tributaria, se produciría al no concordar el valor declarado con el comprobado por la Administración; lo que conlleva implícitamente un menor coste administrativo en este punto.

Ahora bien, la mayor ventaja de formalizar esta clase de acuerdos entre el particular y el ente público radica, a nuestro juicio, en la inconcreción que provocan conceptos tales como el *valor de mercado* que, como tuvimos ocasión de plantear, genera múltiples problemas para ambas partes en el momento de su aplicación. Aquí es donde estriba el verdadero objeto y finalidad de la adopción de los acuerdos previos de valoración, en la determinación del valor de mercado. En otras palabras, estimamos que, si bien los acuerdos previos de valoración podrán tener otra clase de contenido –como examinaremos a continuación–, la finalidad para la que fueron creados fue, precisamente, la de resolver supuestos tales como el presente, en el que, aunque la Ley define el concepto de *valor de mercado*, su aplicación genera multitud de dificultades para las partes.

Ello se debe a que, cuando se trate de la aplicación de las reglas específicas contenidas en el artículo 44.1.1.º de la Ley 40/1998, los acuerdos previos de valoración pueden suponer un beneficio a la hora de obtener una mayor concreción sobre la cuantificación del rendimiento, pues tendremos ocasión de plantear que, también en estos casos, pueden surgir cuestiones conexas cuya solución podrá tener cabida dentro de la formalización de un acuerdo previo de valoración. Sin embargo, la virtualidad de tales acuerdos en este ámbito es mucho más reducida que en el relativo a la concreción de conceptos jurídicos como el planteado, porque, cuando se trate de aplicar la regla general de cuantificación del rendimiento por el valor de mercado, es sumamente ventajoso contar con un procedimiento en el que, tras una propuesta planteada al órgano administrativo, se proceda al trámite de alegaciones y posterior prueba –con la posibilidad de solicitar informes periciales–, llegando finalmente a la emisión de la resolución que apruebe o deniegue la solicitud presentada, con la facultad, asimismo, de plantear otra propuesta en el curso del procedimiento.

Ahora bien, aun cuando predicamos las ventajas de estos acuerdos en el ámbito de la aplicación del valor de mercado a un caso específico, su determinación en un momento concreto tampoco está exenta de problemas. Ello se debe a que el valor de mercado es muy cambiante y puede variar en el tiempo; variación que puede producirse, por un lado, entre el momento de formalizar el acuerdo y el relativo a la entrega o satisfacción del rendimiento en especie y, por otro, a lo largo del período de vigencia del mismo.

Sin perjuicio de lo anterior, la Ley del IRPF, al definir en el artículo 44.1 el mencionado método, dispone que *con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado*, lo que implícitamente conlleva que el legislador se está refiriendo, no al valor del rendimiento en un determinado momento, sino el valor que *normalmente* tendría ese bien, derecho o servicio en el mercado ⁹⁸. De tal manera, parece concederle a dicho valor una cierta estabilidad en el tiempo; significado que deberá tenerse en cuenta a la hora de formalizar esta clase de acuerdos con la Administración.

Por otra parte, una cuestión íntimamente conectada con el objeto de los acuerdos previos de valoración es la relativa a si, mediante su aprobación, sólo pueden llevarse a cabo actuaciones de valoración *stricto sensu* o si, por el contrario, también pueden contemplarse cuestiones problemáticas que se encuentran relacionadas con dicha valoración. Desarrollemos con mayor detenimiento este último aspecto mencionado.

Con anterioridad tuvimos ocasión de plantear, en el epígrafe dedicado a la exposición de los métodos de valoración –general y especiales– regulados en la Ley del Impuesto, que en la práctica surge una variedad de aspectos conexos a la valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal, que originan dificultades prácticas en su interpretación. Vimos cómo, por poner un ejemplo, cuando existe un uso compartido del bien, derecho o servicio en que consiste la renta en especie, ésta debe, a nuestro juicio, individualizarse en cada perceptor y, posteriormente, distribuirse, mediante prorrateo, entre cada uno de ellos; o también manifestamos que, en aquellos casos en que el perceptor pague un precio a cambio de la retribución, la cuantificación del rendimiento debería realizarse por la diferencia entre el precio pagado y el valor de mercado de la renta, entre otros supuestos que analizaremos con posterioridad.

De acuerdo con las consideraciones realizadas, en el presente momento debemos analizar la posibilidad de que estas otras cuestiones, relacionadas con la valoración de retribuciones en especie, puedan caer dentro del ámbito del objeto de los acuerdos previos de valoración en este Impuesto. En este sentido, por un lado, podría pensarse que, dados los términos tan amplios y genéricos en los que se encuentra redactada la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999, dichas cuestiones podrían tener cabida en ellos; pero, por otra parte, podría interpretarse que, dado que el citado precepto se refiere, en concreto, a *la valoración de dichas rentas*, estos aspectos quedarían fuera del marco de aplicación de los mismos.

No obstante, de lo que no cabe la menor duda es que el objeto de esta clase de acuerdos está constituido por la valoración de *elementos que integran la base imponible del Impuesto*, por lo que, en nuestra opinión, todas aquellas materias, relacionadas con la valoración de las rentas en especie, que pertenezcan al ámbito de la cuantificación de los rendimientos en sí mismos considerados podrán plantearse en la solicitud del acuerdo previo de valoración con la Administración tributaria. Así suce-

⁹⁸ Partidario de esta posición se manifiesta ABELLA POBLET, Enrique. *Régimen fiscal de las retribuciones...* Ob. cit., pág. 125.

derá en el supuesto anteriormente planteado, es decir, cuando el perceptor satisfaga, a cambio de la retribución en especie, un precio que sea inferior al valor de mercado de la renta, en cuyo caso la cuantificación del rendimiento se realiza por la diferencia entre dicho precio y el valor de mercado. También en aquellos casos en que, por aplicación de alguna de las reglas especiales de valoración contenidas en el apartado 1.º del artículo 44.1 de la Ley 40/1998, surgiera una cuantía superior al valor de mercado del bien, derecho o servicio de que se trate, en el cual, propusimos que su valoración debería tener como límite máximo este último valor.

De tal manera, entendemos que el pagador de la retribución en especie en que concurriera alguno de los supuestos mencionados podría, en principio, presentar una solicitud de acuerdo previo de valoración, en la cual, la cuantificación propuesta fuera precisamente aquélla, es decir, que la renta en especie se valorara por la diferencia entre el valor de mercado –concretado, asimismo, en la propuesta– y el precio pagado por el trabajador, o bien por el valor de mercado, según cada uno de los casos expuestos.

Asimismo, el acuerdo previo podría estar integrado, además de la valoración concreta de la renta en especie, por algunos elementos accesorios al bien, derecho o servicio de que se trate, como, por ejemplo, en el caso de la utilización de vehículos automóviles, donde, como vimos, surgieron muchos problemas en orden a determinar si los gastos pagados por la empresa en concepto de seguro, mantenimiento, carburante, etc., entraban dentro de la valoración o si, por el contrario, debían cuantificarse separadamente por su valor de mercado.

La misma consideración cabría efectuar, en nuestra opinión, respecto a la concesión de préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero, en la que pudimos comprobar que pueden surgir dificultades en orden a conocer con exactitud si el legislador, al mencionar el *interés pagado* hace referencia al tipo efectivo concedido, el interés equivalente o al nominal; igualmente, cuando alude al tipo *vigente en el período*, en momentos anteriores planteamos que no se conoce con certeza si su intención fue sugerir el período impositivo o el período de vigencia del préstamo.

Finalmente, pudimos comprobar que la inclusión del concepto de *precio ofertado al público*, en la última letra del artículo 44.1.1.º de la Ley del Impuesto, no ofrece una solución homogénea para los casos en que las rentas en especie se satisfagan por *empresas* cuya actividad habitual sea la realización de las actividades que dan lugar a las mismas. Comenzando por el ámbito de aplicación de esta regla, en otro momento manifestamos que, según el tenor literal de la norma, parece que sólo se aplicará la misma cuando el pagador sea, en concreto, una *empresa*, con lo que esta regla no se aplicará, en principio, al resto de personas que no tengan tal condición. También pueden surgir problemas, en este criterio, en relación al propio método de valoración, porque, al establecer la norma precitada que *no obstante lo previsto en las letras anteriores*, la valoración *no podrá ser inferior al precio ofertado al público*, parece desprenderse que, por aplicación de cualquiera de las otras reglas específicas, el valor de la renta sí podrá ser superior; supuesto que interpretamos en el sentido de que prevalecerá el mayor valor de entre los dos expuestos –el resultante de la aplicación de cualquiera de los métodos especiales contenidos en el apartado 1.º de dicho precepto y el precio ofertado al público–.

De acuerdo con las consideraciones precedentemente efectuadas, estimamos que todas las cuestiones formuladas con carácter previo pueden integrar el objeto de un acuerdo previo de valoración en el ámbito del IRPF, pues puede comprobarse que, aun cuando todas ellas no se refieren, *exclusivamente*, a la valoración de un rendimiento en especie, guardan una relación directa con la misma. Es decir, creemos que no existe obstáculo, el menos en principio, para afirmar que la propuesta para adoptar un acuerdo previo de valoración con la Administración puede versar, no sólo sobre la cuantificación del bien, derecho o servicio de que se trate, sino que también su contenido puede extenderse, a nuestro juicio, en el sentido de acoger esta clase de cuestiones que se encuentran íntimamente relacionadas con aquélla, pues no debemos olvidar que dichos aspectos inciden, *de modo directo*, en la valoración de la retribución en especie.

Explicada la cuestión en otros términos, puede comprobarse que todas las cuestiones expuestas recaen sobre la valoración de la retribución en especie, y, como tales, implicarán una mayor o menor tributación de dicho rendimiento en el Impuesto; tributación entendida en un doble sentido, a saber; por un lado, para el pagador de la renta, quien debe efectuar su valoración a la hora de calcular el ingreso a cuenta procedente y presentar su declaración periódica y, por otro, para el perceptor de la misma, quien, en el momento de realizar su autoliquidación, deberá integrar en la base imponible la valoración de la retribución –junto con el ingreso a cuenta realizado, si el empresario no le repercutió dicha cuantía–. Para ninguno de los dos sujetos –pagador y perceptor de la renta en especie– es indiferente cualquiera de las cuestiones expuestas, pues inciden, *directamente*, sobre la cuantificación de la base sobre la que tributarán en el ámbito del Impuesto. Es decir, que en nuestra opinión, los aspectos descritos pertenecen al ámbito de la valoración de las rentas; rentas que se integran en la base imponible del Impuesto y que, como tales, estimamos que pueden tener cabida en el contenido de una propuesta para la adopción de acuerdos previos de valoración.

Ahora bien, no todos los problemas posibles en torno a la valoración de las rentas en especie pueden integrarse en el marco del objeto de esta clase de acuerdos, porque también existen otras cuestiones que, en nuestra opinión, quedarán fuera del mismo. Nos estamos refiriendo, por una parte, a los aspectos que inciden en la esfera del *perceptor* de los rendimientos en especie, entre los cuales cabría citar el relativo a la imputación temporal del rendimiento en especie⁹⁹. Ello se debe a que, como sabemos, la vigente regulación de los acuerdos previos de valoración establece su vinculatividad respecto del pagador de las rentas y la Administración tributaria, sin que, en principio, sus efectos puedan extenderse al trabajador futuro sujeto pasivo del Impuesto.

⁹⁹ Igualmente, estimamos que tampoco cabría plantear una solicitud de acuerdo previo que versara sobre la deducibilidad o no, respecto a la adquisición de la vivienda habitual, de los intereses pagados por el trabajador como consecuencia de la obtención del rendimiento en especie consistente en la concesión de un préstamo con tipo de interés inferior al legal del dinero, porque esta cuestión afecta a la esfera del perceptor de las rentas. Con relación a este aspecto, pensamos que la vía idónea para resolver este tipo de cuestiones sería mediante la formulación de consultas tributarias, tal y como se planteó en las Contestaciones de 13 de mayo de 1992 y 14 de junio de 1993, en las que la Dirección General de Tributos entendió, en términos idénticos, que «los intereses deducibles (...) serán tanto los efectivamente pagados como los incluidos por el contribuyente en la declaración por el impuesto en concepto de retribución en especie del trabajo, siempre y cuando dichos intereses (pagados o imputados) resulten de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual».

Un supuesto especial es el referente al uso mixto –por razones de trabajo y fines particulares– de vehículos automóviles, en el cual, con anterioridad planteamos que la retribución en especie debería valorarse por el beneficio que obtiene el trabajador con el uso privado de dicho vehículo, de modo separado respecto de la utilización empresarial del mismo ¹⁰⁰. En estos casos, aun cuando sería sumamente ventajoso poder llevar a cabo un acuerdo previo de valoración para cuantificar el rendimiento –distinguiendo los diferentes usos del mencionado bien–, en la práctica será muy difícil alcanzar dicho valor, fundamentalmente por el hecho de que el acuerdo se formaliza previamente a la entrega o satisfacción del rendimiento en especie, por lo que, en dicho momento, todavía no se sabe con seguridad qué porcentaje representará el uso empresarial y cuál el privado.

Esta situación sólo podría solventarse acudiendo a un porcentaje que representara el uso privado respecto al laboral, como sucede en otros Impuestos ¹⁰¹, pero ya expusimos, en el apartado correspondiente al estudio de la valoración de este rendimiento, que la Administración no se muestra partidaria de establecer un *forfait a priori*, porque estima que debe atenderse a las circunstancias producidas en cada caso en concreto ¹⁰².

Sin embargo, pensamos que, teniendo en cuenta las potestades que tiene la Administración para, una vez valorada y declarada la renta en especie por el pagador, comprobar que las circunstancias que dieron lugar a la formalización del acuerdo previo se han producido correctamente, podría establecerse un porcentaje con carácter previo –por ejemplo, el que represente el uso privado del año anterior, acreditándose, de manera objetiva, que no se prevé la modificación del mismo–; porcentaje previo que el órgano administrativo, en la posterior fase de gestión tributaria, comprobará si se adecua o no al beneficio privado que, en el caso concreto, haya obtenido el trabajador.

Por otra parte, dentro también del análisis de estos supuestos controvertidos, podríamos cuestionarnos la posibilidad de que el pagador de retribuciones en especie derivadas del trabajo presentara una propuesta de acuerdo previo para conocer el criterio de la Administración sobre si una determinada renta, en concreto, constituye o no un rendimiento en especie sometido al Impuesto y a su sistema de pagos a cuenta. En principio, es claro que el supuesto descrito quedaría fuera del ámbito

¹⁰⁰ Lo mismo sucedería con otras retribuciones en especie en las cuales coexistiera el beneficio empresarial con el privado, como por ejemplo, en el caso de las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares que no se encuentren exceptuadas de gravamen, entre otros supuestos.

¹⁰¹ En concreto, el apartado 2.º del artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido establece, en relación con las cuotas deducibles, que *los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100*, salvo algunos supuestos expresamente contemplados en el párrafo tercero de dicho apartado, cuya afectación alcanzará al 100 por 100.

¹⁰² Como planteamos con anterioridad, la Dirección General de Tributos manifiesta, en la contestación a la consulta de fecha 8 de abril de 1992, que «tanto para decidir sobre la existencia de un doble fin en la utilización del vehículo como para cuantificar (...) la retribución en especie deberán tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo, como, por último, el destino efectivo de unos y otros fines. Todas estas consideraciones impiden *a priori* establecer un *forfait* general e igual para todos los casos, debiéndose determinar la distribución que en su caso proceda, en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto».

del objeto de esta clase de acuerdos, pues éstos se refieren a la *valoración* de las retribuciones en especie. Sin embargo, ¿qué sucedería si el empresario presenta un acuerdo para valorar un concreto rendimiento y la cuantificación que propone del mismo es cero?

Como ejemplo de la situación expuesta podría citarse el supuesto contenido en la contestación a la consulta de fecha 21 de agosto de 1997, en la que la Dirección General de Tributos entendió, en relación con la utilización de las plazas de garaje por parte de los empleados de la empresa, que cuando las mismas se entreguen de manera individualizada constituyen retribuciones en especie, mientras que, en el caso en que se pongan a disposición de todos los trabajadores de manera colectiva, no existe rendimiento en especie gravable por el Impuesto ¹⁰³. Tomando cualquier otra situación parecida, en la que no se sabe con certeza si el beneficio obtenido por el trabajador constituye o no una renta en especie, ¿podría el pagador de la misma presentar una propuesta de acuerdo previo cuya cuantificación fuera cero?

En nuestra opinión, la posibilidad planteada implicaría una extensión, un tanto forzada, del ámbito del objeto de los acuerdos previos de valoración, pues para los casos descritos creemos que, al tratarse, más que de valoración de rentas, de operaciones de calificación jurídica, la vía idónea para solventar estas cuestiones sería mediante la formulación de una *consulta tributaria* a la Administración sobre la sujeción o no de dichas rentas al Impuesto. Por lo tanto, estimamos que, en el marco del objeto de los acuerdos previos de valoración en el IRPF, las operaciones de *calificación jurídica* de determinadas rentas –al no pertenecer al ámbito de la valoración de la base imponible– no podrán integrarse en dicha propuesta. Ello se debe a que, de acuerdo con los términos en que se expresa la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del Impuesto, su objeto recaerá, en exclusividad, sobre las actuaciones conducentes a la cuantificación de las rentas en especie ¹⁰⁴.

Así lo estima FENELLÓS PUIGSERVER al referirse a la imprecisión en que incurre en el artículo 9 de la LDGC, pues «no se define claramente si la valoración debe realizarse sólo en términos cuantitativos o puede suponer un juicio sobre la calificación jurídica de la operación», manteniendo al respecto que «el vocablo "valoración" debe ceñirse a la cuantificación de los elementos del hecho imponible en los términos señalados en los artículos 9.c) y 13 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, el cual acota este término para las actuaciones que tienen "por objeto la tasación o comprobación del valor declarado", dotando a esta actividad de autonomía respecto a las de comprobación e investigación» ¹⁰⁵.

¹⁰³ En el mismo sentido, puede consultarse la Contestación de 14 de junio de 1993.

¹⁰⁴ Respecto a esta cuestión, GÓMEZ CABRERA entiende que la valoración en sentido estricto se circunscribe a «la simple concreción de una magnitud económica con relevancia tributaria», pero, siendo consciente de que toda actuación de cuantificación conlleva implícitamente la calificación previa del elemento de que se trate, se plantea si la Administración, en el momento de aprobar el acuerdo previo de valoración, se encuentra sujeta a la calificación realizada por el particular o si, por el contrario, la misma ha de efectuarse conforme a la calificación que estime adecuada el órgano competente, llegando a la conclusión de que «la Administración, si no quiere pasar indefectiblemente por la atribuida por el contribuyente, deberá determinar antes de valorar la calificación jurídica del elemento sometido a su consideración, sea cual fuere la que le otorga el contribuyente». Vid. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. «Artículo 9. Acuerdos previos de valoración». En ALONSO MURILLO, Felipe; BLASCO DELGADO, Carolina; GÓMEZ CABRERA, Cecilio; y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Comentarios a la Ley...* Ob. cit., págs. 71 y 72.

¹⁰⁵ FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente. *El Estatuto del Contribuyente...* Ob. cit., pág. 225.

Con relación a la cuestión planteada, es sabido que las operaciones de calificación jurídica se refieren, exclusivamente, a elementos integrantes del hecho imponible; operaciones que deben realizarse, de manera necesaria, en un momento previo al de la propia valoración de la renta de que se trate. Por esta razón, podrán surgir diversos problemas en orden a la presentación y resolución de acuerdos previos de valoración, porque en la práctica será muy difícil separar ambas cuestiones –las relativas a la calificación y a la valoración del rendimiento en especie–. Es decir, que si bien hemos afirmado que los acuerdos previos de valoración no pueden tener por objeto la calificación de determinadas rentas como sujetas o no a gravamen por el Impuesto, en la práctica podrán producirse situaciones en las que ambas cuestiones irán íntimamente conectadas, por lo que será problemático predicar *a priori* su pertenencia o no al ámbito de la cuantificación de los rendimientos en especie ¹⁰⁶.

IV.3. Régimen Jurídico.

IV.3.A) Procedimiento.

IV.3.A.a) Solicitud y formulación de la propuesta de valoración. Procedimiento de instrucción.

Según el apartado 2 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999, *la solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante*. De tal manera, puede comprobarse que no existe un plazo determinado para presentar propuestas de formalización de acuerdos previos de valoración en el IRPF, exigiéndose únicamente que dicha solicitud deba presentarse con carácter previo al momento en que se satisfagan las retribuciones en especie derivadas del trabajo.

Por otra parte, el segundo apartado de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF determina el contenido *mínimo* que deberá incluirse en la propuesta presentada por el empresario, especificando los requisitos siguientes; a saber, en primer lugar, *la identificación de la persona o entidad solicitante*; en segundo término, *la identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración*; finalmente, *la solicitud deberá contener la valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración*. Ahora bien, al especificar que el contenido de la solicitud será *como mínimo* el descrito, estimamos que el solicitante podrá presentar cualquier otro documento o dato que estime conveniente para valorar las retribuciones en especie, siempre que se haya hecho referencia en la propuesta a los mencionados datos.

¹⁰⁶ En relación a este aspecto, SEER plantea, refiriéndose a los acuerdos sobre cuestiones jurídicas, que la interdependencia entre las cuestiones de hecho y de derecho «se manifiesta claramente en el problema de la valoración de los hechos tributarios, donde la fijación de los hechos y la aplicación del Derecho se entremezclan y transforman el uno en el otro de forma incontingente». Vid. SEER, Roman. «Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho tributario alemán». En VVAA. *Convención y arbitraje en el derecho tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 143. En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, Juan. «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español». En VVAA. *Convención y arbitraje...* Ob. cit., págs. 173 y 174.

Será en este momento inicial en el que se fije el objeto del acuerdo previo de valoración, pudiendo proponer aquellas cuestiones, examinadas en el anterior apartado, que se encuentren relacionadas con la valoración de la renta y que vayan a incidir, *de modo directo*, en la cuantificación de la misma.

Por otro lado, una vez planteada la propuesta para adoptar un acuerdo previo de valoración, con el contenido exigido por la normativa al efecto, el primer párrafo del apartado 3 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF determina que la Administración tributaria *examinará* la documentación presentada, *pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta*.

En relación con la información solicitada por el órgano, se centrará en aquella relevante para valorar, en concreto, la retribución en especie objeto del acuerdo previo de valoración, pudiendo consistir, por ejemplo, en los antecedentes relativos a otras rentas en especie que se hayan satisfecho con anterioridad, el porcentaje que representó en años anteriores la utilización privada respecto a la empresarial de un concreto bien, los justificantes relacionados con el rendimiento de que se trate, etc.

En cualquier caso, creemos que, dado que la normativa no exige la identificación de los perceptores de las rentas en especie –pues, como vimos, no es un requisito que necesariamente deba contener la solicitud presentada–, la documentación a aportar a la Administración en esta fase del procedimiento no podrá referirse a ningún dato que, en concreto, se refiera al perceptor de la retribución, porque ello supondría que se exigieran datos en relación a un tercer sujeto sobre el que no va a tener vigencia el acuerdo previo de valoración.

Por otra parte, a lo largo del procedimiento, pero con anterioridad al trámite de audiencia, los solicitantes podrán presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos. Asimismo, podrán proponer la práctica de las pruebas que estimen pertinentes por cualquiera de los métodos admitidos en derecho, pudiendo solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración ¹⁰⁷. Junto con los mencionados derechos que el apartado 3 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF concede a los solicitantes, la normativa posibilita también a la Administración a practicar las pruebas que estime convenientes, así como a solicitar los mismos informes periciales citados con anterioridad ¹⁰⁸.

Finalmente, una vez instruido el procedimiento, y con anterioridad a la redacción de la *propuesta de resolución*, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes junto con el contenido, las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados. En el plazo de quince días, dichos sujetos podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen procedentes¹⁰⁹.

¹⁰⁷ En el mismo sentido, los artículos 21.1, en su segundo párrafo, y 21.2 del Reglamento del IS.

¹⁰⁸ La misma previsión se contiene, respecto al IS, en el artículo 21.2 del Reglamento del Impuesto.

¹⁰⁹ En el mismo sentido, el artículo 21.3 del Reglamento del IS.

IV.3.A.b) Resolución del acuerdo previo de valoración.

Transcurridos los anteriores trámites, el órgano administrativo competente procederá a resolver la propuesta de acuerdo previo de valoración. En realidad, la resolución podrá revestir dos modalidades, siendo la primera la relativa a la posibilidad de que, por el transcurso del plazo de seis meses sin haberse resuelto expresamente –contados desde la fecha en que se hubiera presentado la solicitud o desde el momento en que la misma, a requerimiento de la Administración tributaria, se hubiera subsanado–, se entenderá que se ha estimado la valoración propuesta por el empresario ¹¹⁰. En segundo lugar, el apartado 4 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999 establece el régimen jurídico de la resolución expresa que ponga fin al procedimiento de adopción de los acuerdos previos de valoración. Así, las diversas modalidades de finalización de este procedimiento son las tres siguientes, a saber: la Administración podrá aprobar o denegar la propuesta presentada inicialmente por el pagador de las retribuciones en especie, así como aprobar otra propuesta alternativa que, en el curso del procedimiento, dicho sujeto hubiera planteado ¹¹¹.

En relación con este aspecto, debemos efectuar una precisión, cual es la relativa a que, tal y como se encuentra regulada esta cuestión, a nuestro juicio, la finalización de este proceso de acuerdo con las tres posibilidades descritas denota que el Reglamento del Impuesto ha previsto un procedimiento rígido, en el cual, no existe, de acuerdo con las disposiciones vigentes en la materia, una actitud dinámica de la Administración. La anterior consideración pone de manifiesto, como planteamos en otro momento, que los acuerdos previos de valoración no pueden incardinarse dentro de las técnicas transaccionales o convencionales, aun en el supuesto intermedio en que el órgano administrativo apruebe *la propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento*, debido a que la redacción de la norma no da lugar a entender lo contrario. Otra cosa hubiera sido que la normativa hubiera estado redactada en el sentido de que el órgano podrá aprobar *otra propuesta surgida en el curso del procedimiento*, porque ello denotaría, a nuestro juicio, que la propuesta alternativa habría podido generarse como consecuencia del *mutuo disenso entre las partes* a lo largo del proceso de celebración del acuerdo. Sólo en este último caso podríamos entender que existe un cierto y mutuo consentimiento entre la Administración y el solicitante para adoptar un acuerdo previo de valoración, porque, en este caso, ambas partes cederían en sus posiciones con el objetivo de alcanzar un valor concreto para la renta de que se tratara.

Por otra parte, la resolución, sea estimatoria o denegatoria, debe ser motivada, debiendo contener, en el primero de los supuestos enunciados los siguientes elementos, a saber: el lugar y la fecha de su formalización; la identificación de los solicitantes; la descripción de las operaciones a las que

¹¹⁰ Sobre esta cuestión, es necesario puntualizar que, si bien la LDGC establece, asimismo, el transcurso del plazo fijado en la normativa propia del tributo, como determinante del silencio administrativo positivo (art. 9.4 de la LDGC), la normativa del IS dispone, en sentido contrario, que, cuando hubiera finalizado el período de seis meses sin haber recaído resolución expresa –computado de igual manera que en el supuesto descrito anteriormente–, se entenderá que la propuesta ha sido desestimada (art. 22.6 del Reglamento del Impuesto).

¹¹¹ Idénticas posibilidades se contienen en el artículo 22.1 del Reglamento del IS.

afectará el acuerdo; la descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.

Asimismo, la resolución deberá hacer referencia al período al que se refiere la propuesta –cuyo plazo máximo de vigencia, según examinaremos posteriormente, será de tres años–, las razones o motivos por los que la Administración aprueba la propuesta, así como, finalmente, indicación del carácter vinculante de la valoración ¹¹².

IV.3.A.c) Recursos.

El apartado 5 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999 determina que *la resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución*. De tal manera, puede comprobarse que la resolución con la que finalice el procedimiento encaminado a adoptar acuerdos previos de valoración en materia de retribuciones en especie no puede ser, en sí misma considerada, susceptible de revisión. Sí que podrá serlo la liquidación girada como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la misma.

Sobre esta cuestión, es necesario efectuar una serie de puntualizaciones. En primer término, parece que, al hacer referencia a la imposibilidad de recurrir contra la resolución del acuerdo –pudiendo hacerlo contra la liquidación posterior–, se está relacionando este procedimiento con el relativo a la comprobación de valores, en el cual, cuando dicha comprobación se notifique conjuntamente con la liquidación resultante de la misma, podrá recurrirse contra esta última, sin que exista la posibilidad, en este supuesto, de recurrir separadamente el acto de comprobación de valores. Por el contrario, y de acuerdo con el contenido de los artículos 52.2 y 165 –letra b)– de la LGT, cuando el acto en el que se determine la comprobación de valores sea notificado de manera individualizada, podrá ser objeto de recurso en vía administrativa.

En segundo término, de la redacción del precepto transcrito podría inferirse, en nuestra opinión, que sólo se prevé la facultad de recurrir contra la liquidación girada con posterioridad, cuando la resolución que pone fin al procedimiento hubiera *aprobado* la propuesta presentada por el pagador de rentas en especie. Expliquemos con mayor detenimiento esta cuestión.

¹¹² En este sentido, es conveniente mencionar que, si bien el artículo 9.4 de la LDGC establece, de modo genérico, que *la valoración de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de su carácter vinculante, del supuesto de hecho al que se refiere y del impuesto al que se aplica, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo*, el artículo 22.2 del Reglamento del IS determina, prácticamente, los mismos requisitos de contenido para la resolución estimatoria de la propuesta de valoración que los contemplados por la normativa del IRPF, con las salvedades relativas a su diferente ámbito de aplicación, pues, como vimos, en el IS el acuerdo versará sobre la determinación del método de valoración o del valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación de aquél.

Al establecer la norma citada que podrán presentarse recursos y reclamaciones contra los actos de liquidación que se efectúen *como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución*, parece que sólo podrá recurrirse contra la liquidación girada en base a los valores *contenidos* en la resolución; y ésta sólo podrá *establecer* valores cuando sea estimatoria, porque, en caso contrario, la resolución se limitará a desestimar la propuesta, sin que, en este supuesto, se contenga en ella valor alguno.

A nuestro juicio, esta situación sería sumamente criticable, porque, de entender que sólo puede presentarse un recurso o reclamación –contra la liquidación posterior– cuando la resolución hubiera sido estimatoria, causaría un grave perjuicio al pagador de las rentas. Ello se debe a que nada impide que, en el caso en que la solicitud presentada fuera denegada por la Administración, el pagador efectuara el ingreso a cuenta y la posterior declaración periódica en base al valor que estime procedente –que la Administración denegó–, con la consiguiente certeza de que, en la fase posterior de comprobación, la Administración no estimará oportuna dicha cuantificación, procediendo a regularizar su situación tributaria mediante la emisión del acto de liquidación. Ante esta situación, entendemos que, negarle el acceso a la función revisora de los órganos administrativos, podría lesionar en gran medida los intereses legítimos del pagador de los rendimientos en especie.

Otra cosa sería entender que, cuando la normativa alude a la facultad de recurrir *contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución*, se está haciendo referencia a los posibles recursos y reclamaciones que el *perceptor* de los rendimientos en especie pudiera presentar con posterioridad. Explicada la cuestión en otros términos, podríamos plantearnos la siguiente consideración: el perceptor de las rentas no se encuentra vinculado, ni por el valor declarado por el pagador ni, como tendremos ocasión de exponer posteriormente, por el acuerdo previo de valoración suscrito entre la Administración y el empresario.

Por lo tanto, el perceptor de los rendimientos, llegado el caso en que deba efectuar la autoliquidación del Impuesto, podría declarar un valor distinto al establecido en el acuerdo previo de valoración; situación que conllevará, lógicamente, que la Administración, en la fase de comprobación tributaria –y al no coincidir el valor contemplado en el acuerdo previo con el declarado por el perceptor–, emitiera el acto de liquidación regularizando su situación tributaria¹¹³. Por las razones indicadas, estimamos que podría entenderse que con la redacción del precepto transcrito, se ha querido hacer referencia a la posibilidad de que el perceptor de las retribuciones en especie que se encontrara en la situación descrita, podría presentar un recurso o reclamación contra la liquidación girada *como consecuencia de* que la Administración procediera a *la aplicación de los valores establecidos en la resolución*.

¹¹³ Decimos que lógicamente será así, porque si la Administración ha intervenido en el procedimiento, tal y como lo hemos expuesto –con fase de alegaciones, proposición y práctica de pruebas, informes periciales, etc.–, contará con los suficientes elementos de juicio como para entender que el valor correcto es el contemplado en el acuerdo previo; además, es necesario recordar que el acto por el que se aprueba dicho acuerdo constituye un acto administrativo que, como tal, deberá estar debidamente motivado.

A nuestro parecer, y sin negar la posibilidad de que el perceptor de las rentas pueda, en su día, impugnar la liquidación girada en base a los valores contenidos en la resolución –aspecto que será objeto de tratamiento con posterioridad–, estimamos que el contenido del precepto debería modificarse en este punto, admitiendo la posible revisión del acuerdo previo en el momento en que se gire la liquidación posterior no sólo cuando aquél sea aprobatorio, sino también cuando se hubiera denegado la solicitud presentada por el pagador.

De este modo, estimamos que hubiera sido mejor que la redacción de la norma fuera de un tenor parecido a la posibilidad de interponer recursos y reclamaciones *contra los actos de liquidación girados de acuerdo con el contenido de la resolución*, pues en este caso no habría lugar a interpretaciones como la planteada, ya que el contenido de la resolución podría ser estimatorio o denegatorio. Además, debemos recordar que el tenor literal de los artículos 9.7 y 23 de la LDGC y del Reglamento del IS, respectivamente, establecen, en términos más genéricos, la posibilidad de recurrir contra las liquidaciones *que pudieran dictarse ulteriormente* –en el primer supuesto mencionado– o que *en su día se dicten* –en el segundo caso citado–.

IV.3.B) Efectos del acuerdo previo de valoración.

IV.3.B.a) Vigencia y modificación del acuerdo previo de valoración.

Por lo que se refiere al plazo de vigencia, la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del Impuesto determina, en su apartado 4.e), que la resolución que estime la propuesta presentada por el pagador de las retribuciones en especie deberá contener una mención expresa sobre el período al que se refiere la propuesta, cuyo plazo máximo de vigencia será de *tres años*; período que se empezará a contar, en nuestra opinión, desde el momento en que se notifique la resolución aprobatoria o desde que transcurra el período de seis meses necesario para entender estimada la propuesta.

En cuanto a dicho plazo de vigencia, la fórmula adoptada por el redactor de la norma coincide con la establecida en la LDGC –artículo 9.6–, pero difiere del establecido en el párrafo tercero del artículo 16.6 de la Ley del IS, que alude a *tres períodos impositivos*. Ahora bien, en relación con esta cuestión, debemos manifestar que, en el ámbito de nuestro estudio, la mayor parte de las ocasiones los acuerdos previos de valoración se aprobarán en una fecha distinta al 1 de enero. Ello puede implicar, al contarse los tres años de modo *natural*, que, cuando cese la vigencia de dichos acuerdos, todavía podrán entregarse rentas en especie que, quedando fuera del ámbito de aplicación del acuerdo, deban ser valoradas e integradas en la declaración periódica que el pagador deba presentar a la Hacienda Pública.

Es evidente que, cuando se trate de retribuciones en especie satisfechas esporádicamente, la situación descrita no se producirá; al contrario, cuando planteamos esta cuestión nos referimos a la entrega de rentas en especie de manera *periódica* –tales como utilización de vivienda o

de vehículos automóviles, entre otros casos—, en las que sí sería conveniente una clarificación normativa al respecto ¹¹⁴.

En otro orden de cosas, es necesario comentar que, a diferencia de lo que sucede en el IS ¹¹⁵, no existe previsión normativa acerca de la posible modificación o revisión de los acuerdos previos de valoración en el ámbito del IRPF; ausencia de previsión que también se produce respecto a los acuerdos previos regulados en la LDGC ¹¹⁶.

En concreto, el apartado 6 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del Impuesto preceptúa que la Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, *siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración*.

De acuerdo con el tenor literal del precepto expuesto, parece que en él no se hace mención a la posibilidad de revisar o modificar los acuerdos previos de valoración durante su plazo de vigencia, porque la redacción de la norma da lugar a interpretar que el acuerdo deberá aplicarse, por ambas partes, durante su período de vigencia, *salvo* cuando se produzca cualquiera de las dos circunstancias descritas; situación esta en la que finalizará la obligatoriedad de aplicar el acuerdo previo de valoración. Ello implicaría que, ante una modificación legislativa o una variación significativa de las circunstancias económicas que fundamentaron la resolución, el acuerdo previo no podría ser revisado, sino que quedaría sin efecto, con la consiguiente necesidad, para el pagador de las retribuciones en especie, de comenzar otro procedimiento encaminado a la determinación de un nuevo valor que fuera acorde con la legislación aprobada o las circunstancias producidas.

Además, debe tenerse en cuenta la grave inseguridad jurídica que se produce al respecto, pues, en el caso del cese de la vigencia del acuerdo por alguna de las razones enumeradas, la norma no establece cómo van a tener conocimiento las partes —es decir, la Administración y el solicitante— acerca de la producción de cualquiera de dichas circunstancias. En cuanto a la primera de ellas —la

¹¹⁴ Sobre este último aspecto apuntado, estimamos que, aun cuando la Ley del IS hace referencia a tres *períodos impositivos*, esta regla no debería ser de aplicación a los acuerdos previos de valoración en el Impuesto analizado, porque no debemos olvidar que la obligación de efectuar ingresos a cuenta se genera *cada vez* que se entrega o satisface la renta en especie, sin que, en estos casos, se pueda hablar de un verdadero período impositivo.

¹¹⁵ Específicamente, es el artículo 28 del Reglamento del IS el que establece el procedimiento a seguir para modificar la propuesta de acuerdo previo de valoración, cuya habilitación legal se encuentra recogida en el párrafo 4 del artículo 16.6 de la Ley del Impuesto, referidos ambos a la posibilidad de revisar el acuerdo, exclusivamente, cuando se produzca una *variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta*.

¹¹⁶ En concreto, el artículo 9.5 de la Ley 1/1998 dispone que *salvo en el supuesto en que se modifique la legislación, o que varíen las circunstancias económicas que fundamentaron su valoración, la Administración tributaria está obligada a aplicar al contribuyente los valores expresados en el acuerdo*. Basándose en la redacción de dicho precepto, CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ entienden que «con carácter general, la concurrencia de alguna de las circunstancias señaladas habilitan tanto a la Administración como al contribuyente para: solicitar la revocación del acuerdo; o solicitar la modificación del acuerdo; o solicitar la confirmación del acuerdo». *Vid.* CARBAJO VASCO, Domingo y PRATS MÁÑEZ, Fernando. *Todo sobre el estatuto...* Ob. cit., pág. 146.

modificación de la legislación–, no planteará problemas, porque el solicitante deberá tener conocimiento de las modificaciones normativas que le afecten, pero en el segundo de los casos descritos, podríamos preguntarnos cómo conocerán las partes que han variado significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la resolución. A nuestro juicio, la regulación normativa en este aspecto debería ser objeto de modificación, en varios sentidos. En primer lugar, si la intención del redactor de la norma fue la de establecer, ante la producción de cualquiera de las dos situaciones descritas, el cese de la vigencia del acuerdo previo de valoración –como parece inferirse de la redacción del texto enunciado–, debería concretarse en mayor medida el procedimiento a seguir, haciendo referencia al modo en que se declarará sin efecto el acuerdo, así como quién podrá instar dicha declaración.

En segundo término, estimamos que, en todo caso, debería habilitarse un procedimiento, semejante al existente en el IS, a través del cual se revisara el acuerdo previo de valoración. Esta posibilidad sería sumamente ventajosa para el pagador de rendimientos en especie, porque, ante la producción de cualquiera de las circunstancias descritas –generando el cese de la vigencia del acuerdo–, no tendría que acudir a la formalización de un nuevo acuerdo previo de valoración.

IV.4.B.b) Aplicación y efectos de la valoración.

IV.4.B.b.a') Aplicación y efectos para la Administración tributaria y el obligado a ingresar a cuenta.

A lo largo del período de vigencia del acuerdo, tanto la Administración como el solicitante deberán respetar su contenido, quedando obligados a atribuir, a los rendimientos satisfechos en especie, la valoración determinada en el mismo. El solicitante del acuerdo deberá aplicar el valor concretado en la resolución ¹¹⁷, en dos sentidos, a saber: en primer término, en el momento de realizar el ingreso a cuenta al Tesoro Público y presentar la declaración periódica –bien sea trimestral o mensual–, así como cuando deba presentar el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

Es importante destacar, en este punto, que el acuerdo previo será vinculante para las partes, exclusivamente, en lo que se refiere a las rentas u operaciones que se encuentren incluidas en él, no pudiéndose aplicar respecto de otras rentas que no constituyan su objeto –aunque se trate de casos semejantes a los allí contemplados–. Por lo tanto, será preceptivo, a este respecto, que, tanto la Administración tributaria como el solicitante, tengan en cuenta que debe producirse la coincidencia entre las operaciones contempladas en el acuerdo y las que se produzcan en la realidad, así como que apliquen, correctamente y en sus propios términos, el objeto del mismo, cuantificando las rentas satisfechas por el valor contemplado en aquél.

¹¹⁷ En sentido contrario se manifiestan CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ, quienes, respecto a los acuerdos previos contemplados en la LDGC, entienden que los efectos del acuerdo sólo serán vinculantes para la Administración tributaria, sin que los mismos se extiendan al particular solicitante. *Vid.* CARBAJO VASCO, Domingo y PRATS MÁÑEZ, Fernando. *Todo sobre el estatuto...* Ob. cit., pág. 146.

Sin perjuicio de ello, debemos efectuar un comentario acerca de la falta de concreción normativa respecto a algunas cuestiones relacionadas con la aplicación del acuerdo previo de valoración. Dichas precisiones se derivan de la ausencia de previsión en relación con las actuaciones de comprobación e investigación que pueden llevar a cabo los órganos administrativos en materia de ingresos a cuenta.

A este respecto, la primera consideración que cabría plantear es aquella referente a la carencia de disposiciones que regulen la necesaria comunicación que debe existir entre los distintos órganos de la Administración tributaria que tienen encomendadas competencias de comprobación e investigación en el marco de los ingresos a cuenta.

Es decir, en momentos anteriores de nuestro trabajo planteamos que el procedimiento de gestión en relación con la persona obligada a efectuar ingresos a cuenta se desarrolla en un doble sentido, a saber: por un lado, los órganos gestores podrán efectuar una *comprobación abreviada* sobre las declaraciones presentadas por dicho sujeto, teniendo en cuenta para ello, no sólo los datos contemplados en aquéllas, sino también los justificantes aportados o requeridos al efecto, así como los antecedentes que obren en poder de la Administración. Pero, por otra parte, expusimos que los órganos de la Inspección de los Tributos tienen facultades de *comprobación e investigación* en este ámbito, pudiendo constatar la veracidad de los datos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones; procedimiento este último en cuyo seno se incardinan las actuaciones de valoración de elementos integrantes del hecho imponible.

De tal manera, y teniendo en cuenta que el órgano encargado de conocer y resolver el procedimiento relativo a la formalización de los acuerdos previos de valoración es el Departamento de *Inspección Financiera y Tributaria* de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuando sea este órgano el que lleve a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación, no existirá, al menos en principio, problema alguno con relación a su conocimiento sobre la existencia del acuerdo previo de valoración, porque dicho órgano será el mismo que adoptó el acuerdo con el pagador de los rendimientos en especie. Por el contrario, el problema surge cuando se ejerciten las funciones de comprobación abreviada, pues, en este caso, el órgano encargado de realizar tales actuaciones será el correspondiente de *gestión tributaria*, y es en este punto donde puede apreciarse la carencia de previsión normativa anteriormente planteada. En ningún caso se especifica, en la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF, el modo en que el órgano de gestión va a tener conocimiento de la existencia de un acuerdo previo de valoración; cuestión esta sumamente criticable desde el punto de vista de la seguridad jurídica del particular, así como de la eficacia y celeridad administrativa.

En nuestra opinión, la cuestión planteada debería ser objeto de modificación normativa, estableciendo una fórmula a través de la cual el órgano gestor tenga constancia de la adopción del acuerdo previo de valoración. En este sentido, una solución sería introducir un sistema semejante al existente en el IS, en el que el sujeto pasivo presenta, junto con la declaración tributaria, un informe sobre la aplicación del acuerdo previo de valoración ¹¹⁸. Asimismo, cabría establecer otras fórmulas

¹¹⁸ La previsión de presentar el informe junto con la declaración tributaria se encuentra recogida en el artículo 27 del Reglamento del IS.

diferentes, tales como instaurar el deber del órgano de la Inspección tributaria –que hubiera resuelto el acuerdo– de comunicar a los órganos gestores la existencia del mismo; o bien que el pagador de las rentas presentara fotocopia del acuerdo adoptado junto con la primera declaración periódica que deba formular; o, finalmente, que en los modelos de declaraciones tributarias a presentar por dicho sujeto existiera un apartado donde se hiciera constar la formalización del acuerdo, conteniendo, de modo expreso, el número de referencia, los datos identificativos del solicitante, de las operaciones englobadas en el mismo, entre otros.

Por otra parte, la segunda consideración que cabe realizar, en este ámbito, es la relativa a la falta de previsión normativa respecto al comportamiento que, una vez aprobado el acuerdo previo, deba realizar la Administración. Nos estamos refiriendo a las *facultades de comprobación*, posteriores a la declaración tributaria, que los órganos administrativos tienen atribuidas sobre el pagador de retribuciones en especie, pues no se conoce con exactitud el alcance de dichas actuaciones de comprobación; esto es, si podrán englobar sólo la comprobación de que se han aplicado correctamente las circunstancias contempladas en el acuerdo o si, además, podrán abarcar también otro tipo de actuaciones de comprobación e investigación más extensas.

En este sentido, hubiera sido deseable que el Reglamento del Impuesto hubiera contenido una disposición semejante a la regulada en el artículo 24.3 del Reglamento del IS¹¹⁹, donde se hace referencia a las funciones de los órganos de la Inspección de los tributos en materia de acuerdos previos de valoración¹²⁰ y se les faculta para que, llegado el caso contrario, puedan regularizar la situación tributaria del obligado. En este orden de cosas, es importante que se efectúe un desarrollo normativo en el ámbito de la comprobación tributaria sobre los acuerdos previos de valoración –a través, por ejemplo, de la aprobación del Reglamento General de Gestión Tributaria– porque, en la práctica, pueden surgir cuestiones que, unidas a la falta de concreción en lo relativo a la revisión o modificación del acuerdo, podrán provocar una gran inseguridad jurídica para el solicitante.

IV.4.B.b.b') Posibles efectos sobre el perceptor de los rendimientos.

Finalmente, nos queda por apuntar los posibles efectos que los acuerdos previos de valoración puedan tener sobre el perceptor de las retribuciones en especie. En principio, la norma es clara al respecto, debido a que hemos expuesto que el acuerdo previo se va a poder formalizar *a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente*¹²¹, por lo que el mismo será vinculante para el pagador de los rendimientos en especie y la Administración tributaria.

¹¹⁹ El citado precepto establece claramente que las actuaciones de dichos órganos alcanzarán a comprobar que los hechos y operaciones descritas en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente producidos, así como la aplicación correcta de la propuesta. Además, se les faculta para que cuando, como consecuencia de dichas actuaciones, la Administración verifique que los hechos y las operaciones no se corresponden con la realidad o que la propuesta no ha sido aplicada de modo correcto, pueda regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos.

¹²⁰ En el mismo sentido se manifiestan, respecto a los acuerdos previos de valoración regulados en la LDGC, CARBAJO VASCO, Domingo y PRATS MÁÑEZ, Fernando. *Todo sobre el estatuto...* Ob. cit., pág. 149.

¹²¹ Apartado 1 de la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 214/1999.

Sin embargo, en la práctica, la aprobación de un acuerdo previo que verse sobre la valoración de los rendimientos en especie tendrá efectos sobre el perceptor de los mismos, futuro sujeto pasivo contribuyente del Impuesto. Tales efectos podrán surgir en un doble sentido.

Por un lado, cuando el trabajador efectúe la autoliquidación del Impuesto, deberá integrar en la base imponible del mismo la valoración de la retribución y el importe del ingreso a cuenta efectuado –salvo cuando el pagador le hubiera repercutido dicha cuantía, en cuyo caso no incluirá el importe del ingreso a cuenta junto con la valoración¹²²–. Ante la existencia de una retribución en especie que haya sido objeto de un acuerdo previo de valoración, el perceptor tendrá dos opciones, a saber: bien declarar la renta por el valor contemplado en el acuerdo previo –que coincidirá con el consignado por el pagador en el certificado de retenciones e ingresos a cuenta que debe emitir– o bien, si estima que dicha cuantificación no es procedente, declarar el rendimiento por el valor que estime correcto.

En el primero de los casos citados, lo lógico es que la Administración, en la posterior fase de comprobación tributaria, estime adecuado el valor declarado por el contribuyente, pues la cuantificación coincidirá con la consignada en el acuerdo previo, así como con la declarada por el pagador de las retribuciones en especie en el momento en que efectuó el ingreso a cuenta y presentó la declaración periódica. No obstante, llegado el caso improbable en que la Administración no estuviera de acuerdo con el valor declarado –regularizando su situación tributaria–, estimamos que el perceptor podría impugnar la liquidación girada, pudiendo aportar como prueba que fundamente su derecho al acuerdo previo de valoración. A este respecto, debemos efectuar una puntualización, referente a que, en este último supuesto planteado, nos encontraríamos con que el acuerdo previo de valoración vincula a la Administración frente al pagador de las rentas, pero no frente al trabajador que las percibe, cuando, en el fondo, se trata de *los mismos rendimientos*.

En segundo lugar, el trabajador podrá, según hemos propuesto, integrar en su base imponible la renta en especie por un valor distinto al determinado en el acuerdo previo –y en el certificado de retenciones e ingresos a cuenta girado por el empresario–, por estimar que dicha cuantificación es la oportuna. En esta situación, lo más probable es que la Administración, cuando lleve a cabo sus actuaciones de comprobación, gire la liquidación procedente, regularizando su situación tributaria, ya que, al contar con un acto administrativo en el que, tras el debido procedimiento, se ha alcanzado la determinación del valor de la renta, lo lógico es que haga valer dicha valoración frente al contribuyente.

¹²² Así lo disponen los artículos 44.2 y 82.6 de la Ley 40/1998, el primero de los cuales preceptúa que *en los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta*. Por su parte, el segundo artículo mencionado establece, en términos muy parecidos, que *cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en su base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiere sido repercutido*.

Llegados a esta situación, deberíamos cuestionarnos si el perceptor de las rentas en especie podría impugnar el acuerdo previo de valoración a través de la liquidación girada por el órgano administrativo. En nuestra opinión, y ateniéndonos al tenor literal del apartado 5 de la Disposición Adicional Segunda del Reglamento del IRPF, entendemos dicha cuestión en sentido afirmativo, porque, si se recuerda, el mencionado precepto dispone que la resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse *contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución*. De esta forma, podría interpretarse el precepto transcrito en el sentido de que, si la Administración gira la liquidación tributaria porque entiende aplicable el acuerdo previo de valoración –es decir, que emite la liquidación *por aplicación* del contenido de la resolución–, el mencionado acto de liquidación podría ser objeto de revisión en vía administrativa o jurisdiccional.

Por otra parte, los efectos que puede provocar la aprobación de un acuerdo previo de valoración sobre el perceptor de los rendimientos en especie no se reducen a los expuestos, sino que su adopción también puede afectarle en otro sentido. A este respecto, con anterioridad hemos descrito que la Ley del IRPF¹²³ admite, a los únicos efectos tributarios, que el pagador de las retribuciones en especie pueda repercutir el importe del ingreso a cuenta sobre el trabajador que los percibe. Esta práctica se suele llevar a cabo mediante la detracción, del resto de rendimientos abonados en metálico, de las sumas objeto del ingreso a cuenta.

A este respecto, en nuestra opinión, la normativa del Impuesto no establece la obligación de trasladar la cuantía del ingreso a cuenta sobre el perceptor de los rendimientos, ni siquiera la facultad de hacerlo, porque los preceptos que regulan este aspecto se refieren, exclusivamente, a la integración de las rentas en la base imponible, disponiendo que, en el caso en que se hubiera repercutido dicho importe, éste no deberá incluirse en la autoliquidación –junto con la valoración de la renta–. No existe otro precepto, ni legal ni reglamentario, que habilite al pagador a resarcirse de las sumas que debe ingresar al Tesoro Público. Por ello, estimamos que el legislador simplemente ha previsto las consecuencias jurídico-tributarias que la posible repercusión del ingreso a cuenta tendrán en la tributación del contribuyente, pero sin que de la normativa vigente pueda inferirse que se está obligando –ni facultando– al pagador a trasladar el importe de dichas cuantías. Ahora bien, aunque hayamos realizado las anteriores afirmaciones, con ello no estamos negando la validez de la mencionada traslación sobre el perceptor de los rendimientos, pues el legislador ha previsto su realización y ha establecido el régimen tributario aplicable a dicha situación; solamente creemos que, ante la inexistencia de norma tributaria que habilite la mencionada repercusión, ésta podrá realizarse, pero siempre que medie *acuerdo entre las partes*, esto es, entre pagador y perceptor de las retribuciones en especie.

De tal forma, existiendo el pacto entre el pagador y el perceptor de las rentas en especie para que aquél pueda trasladar sobre éste el importe del ingreso a cuenta, es evidente que la adopción de un acuerdo previo de valoración que verse sobre las rentas satisfechas *in natura* afectará al trabajador que percibe los rendimientos.

¹²³ Artículos 44.2 y 82.6 de la Ley 40/1998.

Ello se debe a que, aunque no haya participado en su celebración, indirectamente se va a ver afectado por la valoración adoptada en el acuerdo, porque no será lo mismo practicar el ingreso a cuenta –es decir, aplicar el porcentaje correspondiente, como vimos– sobre un valor que sobre otro, pudiendo variar, en cada caso, la cuantía de las cantidades que deben ingresarse a la Hacienda Pública y, como lógica consecuencia de la situación mencionada, la cuantía que, por causa de la repercusión de las sumas ingresadas a cuenta, vaya a percibir el trabajador.

Explicada la cuestión en otros términos, puede comprobarse que, cuando exista pacto entre las partes –en orden a trasladar las cantidades ingresadas a cuenta sobre el perceptor de las rentas–, la valoración establecida en el acuerdo previo influirá en el trabajador, pues dichas sumas tendrán una cuantía diferente según que la renta se cuantifique de una u otra manera. Por esta razón, al distraerle dichas cantidades del resto de retribuciones monetarias que vaya a percibir, el perceptor de los rendimientos puede verse afectado en sus derechos e intereses legítimos como consecuencia de la adopción de un acuerdo previo de valoración en el que no ha intervenido en ningún momento.

Además, debe tenerse en cuenta que, en este aspecto, el perceptor de los rendimientos en especie que se encuentre en la situación descrita no podría impugnar la resolución que aprobó el acuerdo previo de valoración, pues tuvimos ocasión de examinar que sólo se admite la recurribilidad de dicha resolución, cuando el recurso o la reclamación se interpongan contra *la liquidación* girada como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la misma y, en estos momentos, todavía no se habrá emitido liquidación tributaria alguna sobre el trabajador que percibe los rendimientos y sobre el que se traslada la cuantía del ingreso a cuenta.

Por las razones indicadas, abogamos por una modificación normativa respecto a la posibilidad de que el perceptor de las rentas en especie pueda intervenir en el procedimiento encaminado a la adopción de acuerdos previos de valoración en este Impuesto –por ejemplo, a través de que la solicitud de formalización del acuerdo presentada por el pagador fuera suscrita también por el trabajador–, con los consiguientes efectos vinculantes para dicho sujeto en los diferentes ámbitos que han sido analizados, esto es, en el momento de presentar su autoliquidación tributaria y en el anterior en que, en su caso, el empresario le repercutiera el importe del ingreso a cuenta.

En caso contrario, nos encontraríamos, como sucede en la actualidad, con que un acto unilateral emitido por la Administración tributaria, pero en cuya formalización ha intervenido un segundo sujeto –el pagador de los rendimientos en especie–, y que es vinculante para ambos, va a afectar a una tercera persona –el perceptor de aquéllas– que no ha intervenido, en ningún momento, en el procedimiento encaminado a su adopción.