

Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

Las normas tributarias necesariamente sujetan las opciones y el ejercicio de los derechos de los contribuyentes a un conjunto de requisitos o condiciones. No nos referimos a aquellas circunstancias que son determinantes de la existencia del derecho o de la opción, que vienen a constituir el presupuesto de hecho del nacimiento o existencia mismos del derecho, sino al conjunto de requisitos, frecuentemente de carácter formal (aunque no necesariamente), que actúan como condicionantes de la efectividad de tales derechos u opciones. Y esta distinción es importante porque tratándose en muchas ocasiones de exenciones, bonificaciones, o incentivos, la prohibición de analogía impuesta por la Ley General Tributaria (art. 14) en detrimento de su ampliación a casos semejantes, se hubiera podido aplicar a los presupuestos de hecho determinantes de su aplicación, pero no así a los requisitos formales que no forman parte del contenido sustancial de los mismos.

Pongamos un ejemplo acudiendo a casos de beneficios fiscales de carácter rogado en los que su norma reguladora fija, primeramente, los presupuestos de hecho para la aplicación del incentivo de que se trate (haber realizado un determinado gasto o inversión en una determinada finalidad y con un determinado resultado), para después exigir que, además, se deba dirigir una comunicación o solicitud a la Administración; se contabilice en el periodo; se aporten justificantes específicos, etc. Es decir, un conjunto de requisitos que ya no son el presupuesto de hecho para la aplicación de la norma, sino un conjunto de condiciones que pueden determinar, en caso de incumplimiento, su

inaplicación, aunque la situación del contribuyente se pudiera subsumir plenamente en el ámbito del incentivo reclamado.

La cuestión que, en la práctica, se suscita en estos casos se puede resumir en términos muy simples: el contribuyente trata de atribuir a estos requisitos un carácter de mera formalidad, no impeditivo de la aplicación de la norma, y la Administración tenderá a considerarlos como condición necesaria para el ejercicio del derecho u opción de que se trate.

Pues bien, el tema tiene interés –ahora en el plano estrictamente jurídico- porque no existe, en el ámbito al que nos referimos, una teoría jurídica al respecto que nos permita afrontar cualquier caso real con un criterio sólido capaz de ser guía interpretativa de las normas en cuestión. Es más, diríamos que no siempre es fácil diferenciar lo que las normas establecen como presupuesto de hecho para su aplicación, de lo que son requisitos o exigencias adjetivas cuyo incumplimiento no puede tener siempre el mismo efecto: excluir el caso del ámbito material de la norma cuya aplicación se pretendía. A contrario, cuando nos situamos en el ámbito de los actos dictados por la Administración, el derecho nos proporciona cuando menos esos criterios mínimos que coadyuvan a fijar los efectos de los distintos vicios en que pudieran incurrir. Así, aunque con algunas posiciones discrepantes, la falta de motivación de un acto es reconocida como un vicio que afecta a su validez, razón por la que el acto debe ser anulado y sustituido por otro (cuando sea posible); los defectos en la notificación de una resolución administrativa son determinantes de su ineficacia frente a su destinatario (el acto existe, pero es ineficaz); el transcurso de los plazos reglamentarios puede ser determinante de efectos distintos (casos de caducidad del procedimiento; casos de silencio administrativo; etc.).

El resultado de esta situación es que se deja en manos de los tribunales de justicia la ponderación de los criterios aplicables a cada caso, lo que, si bien es correcto pues ellos son los intérpretes de las normas, nos conduce a una solución casuística y, a veces, tardía de los problemas. Posiblemente no exista una solución general y universal, pero tampoco debe aceptarse la falta de algunos criterios estables y previos que debían cumplir dos funciones: orientar las tareas reglamentarias – pues normalmente es en el plano reglamentario donde se regulan estos requisitos-, y auxiliar al intérprete a la hora de su aplicación.

En este contexto, hemos de mencionar la reciente Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de diciembre de 2008, (Vocalía 1ª. Rec. 3277/2006), dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que, con motivo de pronunciarse sobre los requisitos exigidos respecto de la opción atribuida al contribuyente por aplicar la exención a la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, cuando exista la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, ha abordado esta materia con extensión y detalle, abarcando un buen número de supuestos distintos al caso suscitado cuyos fundamentos analiza resumidamente. En concreto, el caso que motiva la Resolución versa sobre el carácter, sustancial o no, del requisito formal consistente en hacer constar en la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio en el que se obtenga la ganancia, la ganancia misma y todas las menciones exigidas por el modelo de declaración.

La lectura de esta Resolución y de otros pronunciamientos judiciales y administrativos, más o menos recientes, sugiere la conveniencia de su análisis y de sistematizar los criterios que se utilizan para

juzgar la naturaleza de los requisitos a que se someten las opciones y/o el ejercicio de los derechos de los contribuyentes y, en consecuencia, atribuir unos u otros efectos a su incumplimiento.

II. Las opciones del contribuyente: la interpretación de la voluntad

El asunto tratado por el TEAC en la reciente resolución de 18 de diciembre de 2008, nos sirve como pórtico al tema. Dicha Resolución versa sobre el tema antes expuesto en el cual, por error involuntario el contribuyente no señaló en la casilla correspondiente de la declaración del Impuesto la reinversión de lo obtenido por la venta de la vivienda habitual. Por este motivo, la Dependencia de Gestión aumenta la parte especial de la base imponible declarada en el importe de las ganancias patrimoniales con período de generación superior a un año, según lo dispuesto en los artículos 6.2.d., 31 a 39 de la Ley 40/1998 ya que no constaba haberse declarado la ganancia patrimonial por la venta de la vivienda, ni la opción por la exención por reinversión de vivienda habitual, condiciones necesarias para excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual y considerar la exención por reinversión. Frente a ello, el TEAR había resuelto en sentido favorable al contribuyente, por lo que el Director del Departamento de Gestión Tributaria interpone recurso solicitando la unificación de criterio en el siguiente sentido:

«La opción por la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, deberá hacerse constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia, rellenando las casillas correspondientes del modelo de autoliquidación con toda la información que requiera la normativa del impuesto, sin que, con posterioridad a la finalización del período reglamentario de declaración, pueda rectificarse dicha opción.»

El TEAC, que va a rechazar esta pretensión, centra el debate en la determinación de la consecuencia que debe tener la falta de los citados datos en la declaración. Esto es, si supondría tan solo el incumplimiento de un requisito formal que, “sin perjuicio de la sanción que proceda”, no puede provocar la pérdida de un derecho, o si, al contrario, impide la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial de referencia al no considerarse realizada adecuadamente la opción.

A este efecto, comienza constatando que no existe en nuestro ordenamiento una norma general sobre estos casos, lo que obliga a acudir en cada caso al examen de tres elementos de juicio: la regulación específica de cada concreta opción; el contexto en el que se debe ejercer o exteriorizar la opción elegida; y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización —o no— de ella.

En relación con el régimen concreto de las opciones, parte de lo actualmente ordenado en el 119 LGT, precepto que, a su juicio se limita a establecer la imposibilidad de rectificar, una vez concluido el período de declaración, una opción que ya haya sido manifestada en ella, “pero no resuelve la cuestión que aquí nos ocupa, que se sitúa en momento anterior, en determinar, antes de que sea considerada irrevocable, si la opción fue válidamente ejercitada o no, ya que no establece ninguna regla sobre el modo o la forma concreta a través de la que ha de exteriorizarse la opción elegida, ni, por tanto, las consecuencias de la falta de constancia explícita de ella...”

Respecto de la regulación de esta opción en el propio Impuesto, el TEAC entiende que ni condiciona de modo expreso la aplicación de la exención a la previa declaración de la ganancia que, en la misma declaración, ni en el artículo 36.1 de la Ley se menciona ningún aspecto formal, pues solo en el artículo 39 del Reglamento se establece un requisito formal de modo concreto; “cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.” Es decir, sólo existe esta obligación cuando se tiene la intención de reinvertir en los dos años siguientes, pero no cuando la reinversión se produce en el mismo ejercicio en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, o en los dos años anteriores.

Una vez sentado lo anterior, y en relación con las consecuencias del incumplimiento de estos requisitos formales se observa que la norma reglamentaria declara: “4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente”. Ahora bien, tal mandato, referido a las “condiciones establecidas”, bien puede ser entendido, según el TEAC, como referente a “las condiciones materiales de la reinversión futura y a incumplimientos posteriores a la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia”.

Además, en cuanto al examen del contexto de la exención, considera la Resolución que, primeramente, según las normas del Impuesto resulta que no existe una obligación general de incluir en la declaración del impuesto todas las rentas exentas, por lo que, “la exención que nos ocupa se debe declarar, por tanto, de modo excepcional”; y, en segundo lugar que, se trata de una opción exigida a una persona física, es decir, de carácter no formal.

Razones todas ellas que llevan a concluir: *“que no puede otorgarse carácter sustancial a la forma de exteriorización de la exención por reinversión planteada como obligatoria por el Director recurrente, esto es, a la inclusión en la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia de la ganancia misma y de todas las menciones exigidas por el modelo de declaración”*.

Pues bien, si la forma en que el contribuyente debe exteriorizar su voluntad no está sometida a requisitos ni formalidades especiales, *“es razonable entender que, si no se desmiente por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes, la falta de inclusión en ella de la ganancia patrimonial pueda ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente, la totalidad de los requisitos de esta figura, aceptar su aplicación. Ello sin perjuicio, como es obvio, de que se pueda considerar como constitutiva de infracción tributaria la falta de incorporación al modelo de declaración de información que es requerida por él, en particular si, cuando en el ejercicio de la venta aun no se ha realizado la reinversión, no se informa de la intención de reinvertir en el plazo legalmente disponible para ello.”*

A nuestro juicio, la Resolución no hace sino aplicar con buen criterio las reglas sobre la interpretación de la voluntad, ya que si no existe una formalidad especial para su exteriorización, ni una manifestación en un sentido contrario, es aceptable entender que se ha optado tácitamente por aplicarse un determinado régimen fiscal. Y, así debe entenderse porque también en otros casos, la jurisprudencia, siguiendo una marcada tendencia antiformalista, ha restado efectos invalidantes a la falta de explicitación de una opción

que venía exigida por la norma reglamentaria, aceptando una suerte de manifestación tácita, a la vista del contenido de lo declarado. Tal es el caso de las sentencias del Tribunal Supremo, de 6 de Julio y 7 de Noviembre de 2007 (recurso de casación para unificación de doctrina), en relación a la aplicación del régimen de estimación objetiva ha admitido la posibilidad de la renuncia tácita por la presentación de declaraciones reiterativas aplicando el régimen de estimación directa, afirmando: «Es reiterada la doctrina de este Tribunal de que los requisitos formales y procedimentales no deben ser un obstáculo si el resultado obtenido, como ocurre en el supuesto enjuiciado, es correcto no produce indefensión; y ello teniendo en cuenta que el régimen de estimación objetiva del IRPF es voluntario para el sujeto pasivo (art. 49 de la LGT) y, por lo tanto, que la voluntad manifestada por éste de tributar por el régimen de estimación directa en el IRPF debe primar «sobre cualquier otra consideración de tipo formal o procedimental».

Finalmente, y en relación con este tema sobre el ejercicio de las opciones fiscales, no debemos olvidar el caso de las renunciaciones a la exención en el IVA en operaciones inmobiliarias, en el que también son exigidos diversos requisitos con carácter y sentido formal que han sido interpretados unas veces de forma rigorista, como reflejaba la STSJ de Aragón de 5 febrero 2002 cuando rechazó la validez de la renuncia en un caso en el cual, en la escritura de compraventa no se había manifestado expresamente la renuncia, consignando simplemente la manifestación de la parte vendedora de haber recibido de la parte compradora, para su ingreso en Hacienda, el Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien, en otra escritura posterior, de modificación y complemento, se había manifestado la renuncia. Criterio interpretativo que ha sido rectificado por otros Tribunales Superiores de Justicia - TSJ Andalucía (Sevilla) sentencia de 11-4-2008- que, acogiendo lo declarado por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de 13 de diciembre de 2006, se ha venido a otorgar prioridad a la verdadera voluntad del contribuyente, si bien reforzando su argumentación con los principios de neutralidad y de igualdad en la aplicación del Impuesto.

En resumen, y con palabras del TEAC –Res. 18-12-2008-: “puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente, como cualquier manifestación de la voluntad individual que pretenda surtir efectos frente a terceros, debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar, de manera que la forma en la que se ejercite no es intrascendente”, si bien es posible aceptar que esta manifestación se realice de forma “tácita” siempre que no esté en contradicción con otros elementos o declaraciones que la contradigan.

Y, en relación con la última de las cuestiones que pudieran suscitarse con estas renunciaciones tácitas, la de haber sido ejercidas fuera de los plazos reglamentarios, el Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, en su sentencia de 26 de Diciembre de 2008 (rec. 434/2004 Ponente: Sáez Doménech, Abel Ángel) siguiendo anteriores pronunciamientos, ha declarado: “De ahí que no parezca lógico ni adecuado con las exigencias que, con respecto a los regímenes de determinación indiciaria de la base imponible, parecen derivarse de nuestra Constitución (art. 31.3), que el simple incumplimiento de un plazo determine que un contribuyente no pueda tributar de acuerdo con su capacidad económica real, ya que con ello se estaría lesionando el mismo fundamento de este régimen de determinación de la base imponible, que es la voluntariedad por lo que esta desempeña en este régimen indiciario una importante función de garantía del contribuyente, que es necesario proteger, como dispone el art. 49 de la Ley General Tributaria . Por lo tanto, hay que concluir que la renuncia extemporánea al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, o al régimen simplificado en el IVA, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, como ha entendido la Administración tributaria, sino, por el contrario, produce plenos efectos jurídicos en

la elección del régimen de determinación de la base imponible aplicable, sin perjuicio, naturalmente, de que pueda ser considerado este incumplimiento infracción tributaria”.

Ahora bien, la flexibilización que se deduce de los anteriores pronunciamientos, en cuando a las formalidades que debe revestir la exteriorización de la voluntad de los contribuyentes, no puede ser una conclusión generalizada, pues como veremos posteriormente, cuando se trata de sociedades, las consecuencias que se extraen por los tribunales o por la Administración son bien diferentes.

III. La contabilización y justificación de las operaciones como requisitos necesarios

Son frecuentes los casos en que las normas tributarias sujetan la deducción de un gasto o pago al requisito de su contabilización. Esta condición va a ser interpretada normalmente considerándola como un requisito sustancial, de cumplimiento inexcusable, lo que toma su apoyo bien en las propias normas reguladoras de la operación, bien por ser la contabilidad el punto de partida en el proceso de determinación de la base imponible o de cualquier otro elemento de cuantificación del tributo.

Es el caso de la reserva para inversiones en Canarias que, puesto como ejemplo en la Resolución del TEAC -18-12-2008- se justifica por dos razones. En primer lugar, por “la claridad de la norma legal aplicable” (artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 Jul., de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el caso examinado). Y, en segundo término, porque “hace visible el compromiso inversor asumido, y... debe estar realizada con todos los requisitos exigidos por la normativa mercantil antes de la aplicación de la reducción en la base imponible” ya “que se basa en una determinada aplicación del beneficio del ejercicio, lo que hace sustancial la contabilización”.

Ahora bien, a la exigencia de contabilización se yuxtapone la de justificar suficientemente las operaciones contabilizadas, sin que se pueda oponer al requerimiento administrativo de justificación de una operación contabilizada “como la parte pretende, que al no haberse detectado anomalía en la contabilidad, las cifras en ella recogidas, en este caso como gastos, han de ser consideradas necesariamente como deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades”. Es decir, la contabilización, cuando se establece como requisito para una deducción o desgravación, es condición necesaria pero no suficiente, pues la realidad de la operación ha de quedar también justificada.

Esta carga de justificación nos lleva directamente al problema de la prueba de la veracidad de los registros contables. Prueba que, salvo precepto en contrario, puede hacerse por cualquiera de los medios admitidos en nuestro derecho y cuya ausencia determina efectos desfavorables sobre aquel en quien recaía la carga de la misma.

Tal criterio, como no podía ser de otro modo, ha sido el sostenido en la sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de Octubre de 2008 (rec. 9223/2004), con cita de la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto, pues dice el Alto Tribunal:

“A este respecto debe recordarse la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en sus SSTC 31/1986, de 20 de febrero, 38/1981, de 23 de noviembre y 28/1987, de 5 de marzo de 1987, con arreglo a la cual

el artículo 24.2 de la Constitución, y el adecuado juego de la proscripción de la indefensión, ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar las medidas de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado.

El derecho de defensa comprende, pues, como una de sus facetas más relevantes, precisamente la de proponer y practicar la prueba que el interesado estime oportuna y adecuada a sus intereses...

Por su parte, en la STS de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la citada cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil -actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil-, que “en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza.

El precepto indicado guarda estrecha relación con el 114 de la misma Ley General Tributaria, a cuyo tenor, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, obligación que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria...

La función que desempeña el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo art. 1214 del Código Civil - es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.”

Si hasta aquí la sentencia no hace sino declarar lo obvio, sin embargo cierra esta declaración con el siguiente fundamento jurídico: “En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se derive”.

A nuestro juicio, esta simplificación de la distribución de la carga de la prueba no es del todo correcta, pues la Administración no tiene atribuidas sus potestades exclusivamente para verificar hechos impositivos (y girar liquidaciones sobre lo descubierto) sino para “regularizar” la situación del contribuyente. De ahí que la justificación de las operaciones contabilizadas no sea exclusivamente una carga del contribuyente, pues la Administración dispone de medios y de información que han de ser activados, al menos cuando aquél haya designado “de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria” (art. 105 LGT).

En conclusión, el requisito de justificación de la contabilidad, debe regirse por la libertad de medios de prueba que se consagra en nuestro ordenamiento, y, en su necesaria aportación el contribuyente puede contar con algunas reglas que tienden a facilitarla.

Y en esta materia, el problema de la justificación documental de las operaciones contabilizadas, no puede ser obviado el caso de las facturas, en la medida en que se erigen en el medio elegido por las normas

como forma exclusiva o prioritaria de prueba documental impuesto al contribuyente. Muy especialmente, como es sobradamente conocido, en el IVA, en relación al cual, la doctrina afirma: La factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo. Es decir, entra de lleno en la cuestión de los requisitos formales que ahora nos ocupa.

Por ser un problema ampliamente tratado, no vamos sino a resumir el estado de la cuestión y sólo en la perspectiva que ahora nos interesa.

A este fin recordaremos que, desde la STJCE de 5 de diciembre de 1996 (AS. C-85/95), cabe entender que los medios de prueba no deben limitarse hasta hacer imposible o sumamente difícil el derecho a la deducción, estando los Estados legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea factura, otras pruebas que demuestren que la transacción se produjo efectivamente. Por su parte, la STJCE de 19 de septiembre de 2000 (as. C- 454/98), y acorde con ello el RD de 2003 sobre facturación, configuran este documento como una “prueba tasada” que no impide la prueba por otros medios; lo que se confirma en la STJCE de 1 de abril de 2004 (As. C- 90/02) en la que se pone de manifiesto que no debe impedirse la ruptura de la cadena de deducciones y con ello la neutralidad de IVA, por lo que, en una operación de importación, no es exigible que la factura cumpla con los requisitos establecidos en el país de residencia del sujeto que se va a practicar la deducción.

Pero, si este es el criterio general, tampoco puede extraerse la conclusión de que la factura puede ser sustituida, como medio de prueba, por cualquier otro, ya que cualquier alternativa ha de cumplir con unos requisitos mínimos; condiciones que cumple la “factura completa” y que son indispensables para el correcto funcionamiento del Impuesto (IVA) o para que la Administración pueda comprobar la realidad de las operaciones.

Tal es la doctrina que fija el Tribunal Económico-Administrativo Central (Sección Vocalía 5ª, Resolución de 18 Nov. 2008, rec. 1550/2007 NB: de Recurso: 1550/2007) cuando, en una resolución dictada para unificación de criterio establece que los tickets carecen de diversas menciones que son obligatorias en las facturas, siendo el principal de ellos la identificación del destinatario, por lo que esta falta es un defecto que impide que dichos documentos cumplan los requisitos reglamentarios necesarios para permitir su deducibilidad. Ello, al margen de que, tratándose del IVA, faltan también en los tickets menciones tales como la base imponible, el tipo impositivo aplicado y la cuota tributaria resultante, requisitos todos ellos que son también esenciales en orden a realizar labores de control.

Es decir, el empleo de cualquier medio de prueba sustitutivo de la factura, debe suplir a esta proporcionando la información necesaria que se hubiera obtenido de existir aquélla. Como dice el TEAC, acogiendo lo ordenado por el TJCE: “Esos documentos alternativos, aunque en ellos no consten todos los datos que reglamentariamente se exigen para calificar el documento como factura, han de tener un contenido que permita obtener datos relevantes a los efectos del control del fraude fiscal, como son, además de las exigencias directamente impuestas por el art. 22.3 de la Sexta Directiva (mención separada y diferenciada del precio pagado y de las cuotas soportadas), las referencias de identidad de los sujetos intervinientes en las operaciones (nombre comercial, domicilio, CIF), las fechas de éstas, y el medio de pago empleado; los elementos indispensables para realizar el control administrativo correspondiente”.

IV. Los plazos en que deben cumplimentarse los requisitos o ejercerse los derechos.

Otro de los condicionantes que pueden aparecer para la aplicación de un beneficio o desgravación es el establecimiento de un plazo o término dentro del cual deben tener lugar determinados actos del contribuyente.

En estos casos, desvelar la naturaleza del plazo es cuestión compleja en la que se confrontarán de ordinario dos posiciones: para unos el plazo establecido constituirá un requisito ineludible cuyo incumplimiento hace imposible el ejercicio del derecho, una vez transcurrido el mismo (plazo de caducidad), mientras que, para otros, supondrá un requisito formal de carácter subsanable, que no afecta a la sustancia misma del derecho.

Normalmente, la solución deberá adoptarse caso a caso, debiendo tomar en consideración diversos factores que permitirán esclarecer la naturaleza y efectos del término fijado. Tales elementos de juicio serán: la propia regulación del supuesto a resolver y, dentro de ésta, el rango de la norma en que se fije el plazo; y, en caso de tratarse de una norma exclusivamente reglamentaria, la proporcionalidad del plazo en relación con la finalidad perseguida. Estos son los criterios que emplea el Tribunal Supremo, en la sentencia de 23 de Octubre de 2008 (rec. 8912/2004 Ponente: Frías Ponce, Emilio. Nº de Recurso: 8912/2004) que, declarando la nulidad del artículo 109.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, pasamos a examinar.

Como ejemplo de la necesaria relevancia que ha de tener la concreta forma en que esté regulado el plazo en el que deben producirse las actuaciones del contribuyente, la sentencia antes citada parte del examen de la norma reglamentaria –que anulará– en la que se ordena que dentro de los 20 primeros días siguientes al vencimiento de cada trimestre natural, los titulares de explotaciones industriales deben presentar en la oficina gestora correspondiente una solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto correspondientes a los productos consumidos durante ese trimestre. Pues bien, dicha disposición no tiene, a juicio del tribunal, respaldo ni en el artículo 52.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, ni en la Directiva 92/81/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, ya que no establece plazo alguno para solicitar la devolución, por lo cual “la remisión reglamentaria contenida en el art. 52 a) de la Ley sólo puede ser válida, en tanto en cuanto no infrinja el principio de reserva de ley, siendo obvio que por norma secundaria se ha establecido un plazo de caducidad, sin apoyo en la ley del tributo, y contrariando lo dispuesto en el art. 10.d) de la Ley General Tributaria”.

Este mismo criterio ha sido el empleado por la misma Sala en la sentencia de 22 de octubre de 2008 (rec. de cas. núm. 928/05), en relación con las consecuencias del incumplimiento del plazo para la solicitud de una devolución del Impuesto por avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realizan navegación distinta de la privada de recreo, caso en el que la Directiva, a los efectos de esta exención, dejaba en manos de los Estados miembros la facultad de establecer condiciones para garantizar su correcta aplicación y evitar cualquier fraude, evasión o abuso, pero sin establecer una restricción temporal al respecto. Situación que se ratificaba por el contenido de la Ley española que tampoco contenía o mencionaba plazos, por lo que se impide al Reglamento “afectar a un extremo tan

sustancial como al plazo de su ejercicio, pues supondría modificar el sentido y alcance del beneficio por vía reglamentaria”.

Por otra parte, la sentencia valora, aunque sin desarrollo argumental, que la medida contenida en el Reglamento, imponiendo un plazo de caducidad, debía considerarse contraria al principio de proporcionalidad, aunque ello no alterase su naturaleza, pues el contribuyente había planteado su posible calificación como “medida sancionadora”, motivo por el que también solicitaba su anulación.

V. Requisitos fijados por remisión a otros sectores del Derecho. La exteriorización de la voluntad en caso de sociedades

No son infrecuentes los casos en que las condiciones que venimos examinando se fijan en las normas tributarias por remisión a otros sectores del ordenamiento, de suerte que son las normas mercantiles, laborales o civiles, el parámetro desde el cual se puede determinar si el contribuyente los ha cumplido, o no, efectivamente.

Por referirnos a algunos casos, y según decíamos más arriba, si los tribunales flexibilizan la interpretación de los requisitos formales exigibles para la exteriorización de la voluntad del contribuyente cuando se trata de personas físicas, ello no ocurre cuando se trata de sociedades. Como ejemplo mencionaremos, entre otras, las recientes sentencias del Tribunal Supremo dictadas en relación con los requisitos que deben cumplir las retribuciones de los administradores sociales para tener la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Tal es el criterio que enuncia el TEAC en la resolución, ya comentada, de 18 de diciembre de 2008 al afirmar: “SEXTO: El análisis de las circunstancias concretas de la opción a la que nos venimos refiriendo no parece demandar un especial rigor formal. La toma de la decisión, al ser realizada por una persona física, no exige formalismos de ningún tipo, a diferencia de la formación de la voluntad de una sociedad, que para determinadas cuestiones de importancia está sujeta a unas muy concretas formas reguladas por el derecho mercantil que -en garantía de socios y terceros- son requisitos sustanciales, lo que deriva, como veíamos, en que dichas formas también sean sustanciales para los regímenes fiscales ligados a dichas decisiones (fusiones, factor de agotamiento).” Y es que, en relación a este asunto, la opción por el régimen especial de fusiones, se condicionaba en el artículo 110.1 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción originaria, a la exteriorización formal de la voluntad de las sociedades afectadas, razón por la que su exigencia debía ser respetada íntegramente.

En el mismo sentido el TEAC ha declarado la necesidad de que conste en el Libro de Actas el acuerdo de la Junta General de Accionistas de realizar la dotación a reservas del factor agotamiento para que tal dotación sea deducible a efectos del impuesto, pues, siguiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2005, “el destino a reservas del factor agotamiento es algo que requiere acuerdo de la Junta General de Accionistas, a quien compete la aprobación de las cuentas anuales”.

A la vista de lo anterior, no es de extrañar que el cumplimiento de los requisitos que se refieren a las sociedades, fijados por el ordenamiento mercantil al que directa o indirectamente se remiten las

normas tributarias, sean entendidos como condiciones materiales de necesario cumplimiento en sus términos.

Así, recientemente, y con especial acogida informativa, el Tribunal Supremo ha dictado dos sentencias que, si bien su importancia viene dada por el fondo de la cuestión, sin embargo inciden plenamente en el tema que ahora nos ocupa. Nos referimos a las sentencias, de 13 de Noviembre de 2008 (rec. 3991/2004 y rec. 2578/2004, Ponente: Agualló Avilés, Ángel) que han declarado el carácter no deducible de las remuneraciones satisfechas a los miembros del consejo de administración de una sociedad anónima, salvo que sus remuneraciones estuviesen fijadas en los estatutos de la sociedad. El mismo criterio ha sido ya aplicado por la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 13 Abril de 2009, rec. 658/2005.- Ponente: Atienza Rodríguez, Felisa).

Según hemos examinado, que los tribunales sujeten la aplicación de un gasto fiscal al cumplimiento de unos requisitos, no es ninguna novedad, lo que ha resultado novedoso es el rigor con el que se han interpretado las normas y, por tanto, las consecuencias que se podrían desprender de estas sentencias –lo que ha sido aclarado por la Administración en el Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009-. En efecto, la mercantil recurrente consideraba que estas retribuciones cumplían todos los requisitos fijados en la normativa tributaria para ser deducibles de sus ingresos (necesidad, correlación, etc.), razón por la cual le resultaba novedoso que se rechazase su derecho por considerarse que no cumplían los requisitos de las leyes mercantiles, a las que se hacía remisión por la Ley impositiva aplicable al caso.

Como se recordará, la primera cuestión resuelta en estas sentencias consistía en determinar si las retribuciones realmente satisfechas a los administradores sociales, estaban previstas regularmente en los estatutos sociales de la recurrente y, si, además, estas previsiones se ajustan a lo dispuesto en las leyes mercantiles de aplicación. En resumen, un amplio rodeo que, según muchos analistas, hubiese llevado a las políticas retributivas de las sociedades a muy serias dificultades en el orden tributario de no ser porque la doctrina sentada ha visto atemperados sus efectos por la propia Administración tributaria y gracias a los cambios legislativos operados en el Impuesto sobre Sociedades.

Así, dice el Tribunal “para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 de la L.S.A... no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General»... es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de Mahou, S.A., no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos... es preciso que en todo caso los estatutos prevean el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.”

Y, en cuanto a la deducibilidad de dichas retribuciones por considerarlas no como retribuciones por ser miembros del Consejo de Administración, sino por el desempeño de «cargos de alta dirección de

la empresa», argumenta la Sala que “debe entenderse que su vínculo con la entidad recurrente era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral. Y ello con independencia de que realizaran un «plus» de dedicación, y de que Mahou, S.A. hubiera celebrado con dichas personas un contrato de alta dirección, les hubiera dado de alta en la Seguridad Social, hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo y, en fin, hubiera contabilizado las mismas en la cuenta de «Sueldos y Salarios» y no en la específica del Consejo de Administración; porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque -reiteramos- «ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal». En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del art. 130 L.S.A. de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.

No existiendo, pues, la relación de ajenidad propia de la relación laboral.... no resultan deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio...”

En resumen, con apoyo en la remisión que las normas tributarias hacían a las normas mercantiles (o laborales), la sentencias antes mencionadas vienen a convertir los requisitos fijados en la L.S.A. referidos a las retribuciones de los miembros del consejo de administración, en condiciones necesarias para su calificación fiscal como gasto. Y lo mismo cabe decir de la deducción de aquéllas cuando se satisfagan por las sociedades a sus consejeros en función de contratos de alta dirección, trayendo ahora al orden tributario consideraciones de la jurisprudencia laboralista.

Si bien, en el plano formal ello resulta intocable, cuando la interpretación de éstos otros sectores del ordenamiento se hace con un criterio muy estricto y riguroso (para algunos especialistas, equivocado), sus efectos en el plano de la tributación resultan desproporcionados.

No muy diferente es el caso, ahora en relación con otros requisitos, de la separación matrimonial cuando en las sentencias que, normalmente acogiendo los términos de un convenio regulador de la separación, se establece la obligación de uno de los cónyuges de satisfacer al otro un tanto alzado -sin especificar si se trata de una pensión compensatoria o por alimentos, y si se establece solo a favor de cónyuge o también de los hijos-, pues, como es sabido, las normas reguladoras del IRPF, dan un tratamiento privilegiado a unos conceptos pero no a todos, exigiendo que en todo caso, se deban satisfacer por “decisión judicial”, de forma que, no especificándose judicialmente la naturaleza de las pensiones, como alimentos, la Administración rechaza la deducibilidad en la base imponible del obligado a satisfacerla. En este caso, son categorías del derecho civil las que se incorporan al orden tributario, atribuyéndoles una interpretación formal y estricta de suerte que, solo cuando literalmente y por decisión judicial se califican como tales, es posible deducirlas de la base imponible del pagador.

En todos estos casos, nadie duda del pago efectivo de las retribuciones o pensiones, de su finalidad, obligatoriedad material, etc., lo que se pone en cuestión es su adecuación a una categoría previa, procedente de otra rama del ordenamiento. Pero nótese que lo importante no va a ser, en estos casos, su calificación material -mercantil, civil, etc.- (nadie duda de que se trate de consejeros y que estos reciban una retribución de la sociedad, ni que se trate de una retribución entre excónyuges que tiene

como finalidad mantener a su perceptor) sino el cumplimiento de un requisito predominantemente formal, aunque no por ello desprovisto de justificación.

Queremos con ello señalar que el juicio que debe hacerse de estos requisitos no puede consistir en una confrontación entre un “trámite” formal frente a un derecho sustantivo, pues la finalidad perseguida por el requisito de que se trate puede ser tan relevante (protección de intereses de terceros, seguridad jurídica, etc.) que exija su respeto en todos los casos y sin excepciones, siempre que el requisito sea respetuoso con el principio de proporcionalidad de la medida.

VI. Recapitulación

Los requisitos y condiciones a que nos venimos refiriendo, se configuran como deberes de carácter formal que las normas, en cada caso, imponen a los contribuyentes. Deberes formales que no forman parte, exactamente, de los que se enumeran en el artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a pesar de que, en ocasiones, tengan el mismo contenido (deberes de justificación, etc.) y, por tanto, su establecimiento, contenido concreto y efectos deben ser los contemplados en las normas reguladoras de cada situación (opción, beneficio fiscal, etc.).

De ahí que, los tribunales, ante la ausencia de una regulación general de la materia y para determinar los efectos de su incumplimiento, se centren siempre en el análisis de las disposiciones que resulten de aplicación, siendo lo más frecuente que la Ley remita al Reglamento la determinación concreta de estos requisitos y condiciones. Es en este nivel reglamentario en el que se pueden producir excesos, tanto por el establecimiento de requisitos sin fundamento suficiente, como por la fijación de unas consecuencias especialmente graves para el caso de su incumplimiento.

Cuando nos referimos a la ausencia de fundamento, queremos significar, en primer lugar, la necesidad de satisfacer las exigencias del principio de reserva de Ley. Es decir, muchos de los deberes a cumplimentar por el contribuyente, han de ser establecidos por normas con rango de Ley, no bastando siempre la mera remisión en blanco al desarrollo reglamentario para cubrir esta necesidad. En esta vertiente del tema, ha de destacarse la importancia que adquieren las normas comunitarias cuando sean, a su vez, el marco jurídico en que debe desenvolverse el ordenamiento interno.

El reglamento, en esta tarea de desarrollo y complemento de otras normas de superior rango, ha de actuar respetando ciertos límites no explícitos que impiden el establecimiento de requisitos innecesarios o la fijación de efectos especialmente gravosos para el caso de su incumplimiento. Es evidente que la Administración tratará de justificar su exigencia –declaraciones de voluntad formales, plazos, información, etc.- en las necesidades de la propia gestión de los tributos, pero no es suficiente con que tales requisitos sean útiles a este objetivo, pues, si la Administración dispone ya de otros medios para obtener esta información, también la medida puede ser calificada como innecesaria. Así lo declara el TEAC, cuando afirma: “es innegable que para la gestión del impuesto es útil que la opción se ejercite declarando la ganancia patrimonial que queda exenta, para evitar el inicio de procedimientos de comprobación que, de otro modo, serían innecesarios, y para conocer el importe que ya no podrá ser base de cálculo de la deducción por adquisición de vivienda habitual. Pero también lo es que la Hacienda Pública dispone de otros elementos de control al conocer por la información de los fedatarios públicos la venta y la compra de

las viviendas y poder requerir, en cualquier caso, la información necesaria (TEAC 18-12-2008)". Ello con independencia de que, en determinados tributos -IVA- se valoren de forma especial las necesidades de información que debe suministrarse a la Administración.

En cuanto al incumplimiento de los requisitos y condicionantes, y a la tendencia de atribuirle como efecto la privación del beneficio fiscal o la pérdida del derecho -sea por vía reglamentaria o interpretativa- debemos recordar la sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de Julio de 1997, en asunto referente al IVA y a la deducción por el régimen transitorio, en la que declaró que, la pérdida del derecho a la deducción, como sanción inherente a la no presentación de una declaración o su presentación fuera del plazo establecido, debía estar regulada concreta y expresamente por Ley, pues se trataría de una sanción encubierta, siendo rechazable que por vía reglamentaria pueda sancionarse el incumplimiento de obligaciones formales meramente informativas con la pérdida de un derecho.

Y, finalmente, en esta materia, debe regir lo ordenado en el artículo 3.2 de la LGT, cuando establece: "2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

