

ESTUDIOS

■ **La tributación de los honorarios obtenidos por los administradores judiciales en los procesos concursales**

■ **Diego Marín-Barnuevo Fabo**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

■ **CONTENIDOS:**

1. Introducción.
2. Naturaleza de las actividades desarrolladas por los administradores judiciales.
3. Criterios de calificación de la renta obtenida por los administradores judiciales.
 - 3.1. La imprecisa delimitación contenida en la ley del IRPF.
 - 3.2. La interpretación administrativa en el ámbito del IRPF.
 - 3.3. Consideraciones personales.
4. La sujeción al iva de las prestaciones de servicios realizadas por los administradores judiciales.
 - 4.1. Normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido.
 - 4.2. La interpretación administrativa en el ámbito del IVA.
 - 4.3. Consideraciones personales.
5. Conclusiones.

1. Introducción¹

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas confiere un tratamiento diferenciado a la renta gravada en función de su distinta naturaleza². Por ello, una de las principales dificultades de los operadores jurídicos es la interpretación de las normas y la calificación de la rentas gravadas por el IRPF, que en algunos supuestos concretos es especialmente controvertida.

Entre esos supuestos nos interesa ahora destacar la difícil calificación de las retribuciones obtenidas por los profesionales que participan en los procesos de suspensión de pagos o concursales auxiliando al órgano judicial. Se trata, como es sabido, de personas físicas que intervienen desempeñando funciones de interventor, comisario, depositario o síndico, cuya retribución podría calificarse como rendimiento del trabajo o, alternatively, como rendimiento de actividades económicas. El hecho de que resulte posible optar por una u otra alternativa determina que la conclusión final dependa, en buena medida, del peso atribuido a los argumentos existentes a favor de una y otra tesis y, también, de la ponderación de las consecuencias jurídicas vinculadas a cada una de ellas³.

Por ello, ahora que se inicia el debate sobre el Anteproyecto de Ley Concursal y se prevé una modificación sustantiva de la actuación de los peritos en las tareas de auxilio judicial, parece un momento oportuno para estudiar ese régimen jurídico y realizar algunas consideraciones sobre sus aspectos fiscales. Obviamente, resulta imposible tratar todo ese régimen jurídico-tributario en un trabajo de estas características, por lo que nos limitaremos a estudiar los principales problemas suscitados en relación al mismo: la calificación de la renta obtenida a efectos de su tributación en el IRPF⁴; y la sujeción o no sujeción al IVA de esas prestaciones de servicios.

2. Naturaleza de las actividades desarrolladas por los administradores judiciales

Para determinar el régimen jurídico-tributario de las retribuciones de los peritos que auxilian al juez en los procesos concursales es fundamental identificar la naturaleza de dichas actividades y su sistema de remuneración.

¹ El contenido de este trabajo coincide, sustancialmente, con el publicado en el número 2 de la Revista del REFOR, en marzo de 2002, y que llevaba por título "Aspectos controvertidos de la tributación de los administradores judiciales".

² Pese a que todas las Leyes del IRPF aprobadas después de la reforma fiscal de 1977 han configurado un impuesto de naturaleza analítica (vid., en relación con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, PALAO TABOADA, C., en AA.VV. "Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ed. Civitas, Madrid 1983, pág. 33), lo cierto es que esa característica está mucho más acentuada en la vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

³ El problema fundamental consiste en determinar si dicha actividad tiene, o no, naturaleza profesional. Se trata, en realidad, de otra manifestación más de un problema clásico del Derecho Tributario, como es la dificultad de identificar nitidamente el concepto jurídico tributario de profesional, cuya relevancia fue destacada en los años ochenta por MENÉNDEZ MORENO, A., "El concepto jurídico tributario de profesional", Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1986.

⁴ Es cierto que esas funciones también pueden ser realizadas por personas jurídicas, en cuyo caso tributarían por el Impuesto sobre Sociedades. La naturaleza sintética de este Impuesto y la deducibilidad de todos los gastos soportados en la obtención de ingresos que determina que los problemas suscitados en este ámbito sean distintos de los que se plantean en el ámbito del IRPF, como oportunamente señalara GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, MARIA LUISA, "La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales", Ed. Colex, Madrid 1999, por lo que nos hemos visto obligados a centrarnos en el presente trabajo a la actividad realizada por personas físicas.

En la actualidad, los profesionales que actúan como peritos pueden colaborar con el juez desarrollando su actividad como interventores, en los procedimientos de suspensión de pagos, y como comisarios, depositarios o síndicos en los procedimientos concursales. Las características básicas de esas funciones y de su sistema de retribución vienen establecidas en la Ley de Suspensión de Pagos de 1922 y en el Código de Comercio, y son las siguientes:

- *Interventores*. Son peritos, auxiliares del juez en sus funciones judiciales y administrativas, que colaboran también con los demás órganos de pagos (Secretario, Ministerio Fiscal y Junta de Acreedores). Su función principal es informar al juez de todo lo importante que ocurra respecto de los negocios del suspenso, facilitar los datos contables a los acreedores, formar la lista de acreedores, sustituir a los depositarios y administradores judiciales nombrados antes de la suspensión, etc. Son nombrados por el juez. Actúan colegiadamente, y lo normal es que uno de ellos sea un acreedor en la lista del suspenso, y los otros dos son auditores de cuentas. Su retribución es fijada libremente por el juez, que por motivos obvios se aparta de la disposición legal que cuantifica su retribución en cien pesetas diarias.
- *Comisario*. Es el órgano de enlace entre el juez y los síndicos y el quebrado y por ello ejerce funciones judiciales por delegación legal del juez de la quiebra. Tiene como función principal inspeccionar las operaciones de los síndicos y activar las operaciones de la quiebra, dando cuenta al juez de las incidencias y proponiendo soluciones. Es nombrado por el juez, debiendo ser un comerciante matriculado en ejercicio, aunque lo normal es que se designe a algún economista o, también aunque con menos frecuencia, a un abogado. Aunque el desempeño de estas funciones debería ser gratuito, según la Ley, lo más habitual es que el juzgado establezca el pago de unas retribuciones en consonancia con la capacitación profesional de quien desempeña estas tareas.
- *Depositario*. Es el órgano del procedimiento, auxiliar del juez, que administra temporalmente la masa de la quiebra y defiende sus intereses. Tiene como función principal la custodia, administración y representación de la quiebra, hasta que los Síndicos tomen posesión de su cargo. Es nombrado por el juez, y debe ser un comerciante que merezca la confianza del juzgado. Tiene derecho a la percepción de dietas, cuantificadas en proporción a los bienes confiados a su custodia, debiendo ser reintegrado, además, de todos los gastos necesarios en que hubiera incurrido en el desarrollo de sus funciones.
- *Síndicos*. Es el órgano fundamental de la quiebra, que asume definitivamente las funciones de administración, liquidación y representación de la quiebra, bajo el control y fiscalización del Comisario. Su función principal es la realización de la masa activa del quebrado y su distribución proporcional entre los acreedores, aunque también tiene encomendada la representación de la quiebra (tanto en juicio como fuera de él). Es nombrado por la Junta de Acreedores y, aunque según la ley debería ser un comerciante que tuviera la condición de acreedor del quebrado, lo más habitual es la designación de un auditor en representación de los acreedores.

De lo expuesto se desprende que la intervención de estos profesionales tiene por objeto principal el auxilio al juez en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales. Se trata, en todos los supuestos, de situaciones en las que sería aconsejable la intervención directa del juez, pero debido a su complejidad y la dificultad del juez para asumir el control de estos asun-

tos, está prevista la intervención de expertos para que presten su colaboración al juez. Como declaró el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en sentencia de 11 de noviembre de 1995, *“la communis opinio viene declarando que la naturaleza jurídica de los interventores judiciales se configura como una función de auxiliar del juez en la misión de fiscalizar las operaciones comerciales de la suspenso (...) , que aun cuando, normalmente, son efectuadas por los Interventores Judiciales designados, auxiliares de aquél, nada impide que el Juez pueda asumirlas directamente y, en algunos momentos, puede dar lugar a supuestos tan importantes como la suspensión y sustitución del comerciante...”*.

“En definitiva –sigue la sentencia-, la naturaleza jurídica o el carácter de la función de los Interventores Judiciales en el expediente de suspensión de pagos es la de auxiliares de la que la Ley atribuye al Juez, tal y como mantuvo la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1941 y la más reciente de 4 de diciembre de 1992, que declara que las funciones que la ley asigna a los Interventores judiciales son las de inspección, intervención en las operaciones mercantiles y comerciales, informes al juez, e incluso asesoramiento respecto ala conveniencia de ejercitar acciones en defensa e interés del patrimonio del suspenso”.

Por su parte, el Anteproyecto de Ley Concursal (en adelante ALC) suprime todas las modalidades de colaboración vigentes y establece una categoría única, denominada *administradores judiciales*⁵.

Las funciones de este nuevo órgano de auxilio judicial no aparecen relacionadas en el ALC, que se limita a dejar en manos del juez *“el nombramiento y las facultades de los administradores judiciales”*. Esa previsión genérica permite entender que las funciones y facultades de los *administradores judiciales* serán determinadas en cada proceso de forma individualizada y motivada, según las necesidades existentes en el caso concreto. Por tanto, es posible que se le atribuyan todas las facultades necesarias para regir la vida de la sociedad, su administración y liquidación; pero también es posible que se le atribuyan exclusivamente las facultades imprescindibles para realizar una actuación determinada.

Los *administradores judiciales*, por tanto, desempeñarán en el futuro todas las funciones asignadas a los distintos órganos de auxilio judicial actualmente existentes. Por ello utilizaremos en el presente trabajo esta sencilla denominación, indistintamente, para hacer referencia a unos y otros, salvo que resulte necesario diferenciar entre las categorías vigentes y las previstas en el Anteproyecto.

El Anteproyecto menciona también a otro tipo de colaboradores, los llamados *auxiliares delegados*. Esta nueva figura carece de identidad suficiente ser considerada una categoría autónoma, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 33 ALC, en donde se establece que los *administradores judiciales* pueden proponer su nombramiento (art. 31 ALC), asumen el coste de su retribución (art. 31 ALC) y responden solidariamente de los perjuicios derivados de su actuación (art. 35 ALC). Por tanto, parece obvio que la actividad de estos colaboradores es auxiliar a los *administradores judiciales* y no al juez.

⁵ El Anteproyecto de Ley Concursal que conocemos y manejamos para la realización del presente trabajo es el publicado en los números de marzo y abril de 2001 de la revista *Derecho de los Negocios*, publicada por la Editorial Aranzadi

En lo que se refiere a la composición de la *administración judicial*, el artículo 26 ALC prevé que esté integrada por tres miembros, que ejercerán sus funciones de forma colegiada. Su nombramiento deberá recaer en un abogado, un auditor de cuentas o economista o perito mercantil, y en un acreedor de la masa pasiva. Excepcionalmente integrará la *administración judicial* la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Fondo de Garantía de Depósitos, la Comisión Liquidadora de Entidades, o, en asuntos de escasa entidad, un único miembro de los colectivos profesionales anteriormente citados.

En relación con su retribución, se prevé el establecimiento de un arancel, cuya aplicación tomará en consideración la cuantía del activo y la complejidad del concurso. El juez fijará la retribución mediante la aplicación de ese arancel (art. 33 ALC), y su pago se realizará con cargo a la masa activa del concurso.

3. Criterio de calificación de la renta obtenida por los administradores judiciales.

Una vez descritas sucintamente las características esenciales de esos órganos de auxilio judicial, procede comenzar el estudio de su régimen jurídico tributario. En este ámbito, la cuestión fundamental consiste en determinar si la actividad desarrollada por los *administradores judiciales* tiene naturaleza profesional o no, según los específicos criterios de calificación contenidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del IVA. Aunque quizás fuera posible analizar conjuntamente ambos impuestos –porque ambos establecen un concepto de *actividad empresarial o profesional* ciertamente similar⁶– lo cierto es que la existencia de pequeñas diferencias entre un concepto y el otro⁷ ha motivado que finalmente nos decidiéramos por estudiar separadamente una y otra figura impositiva⁸.

3.1. La imprecisa delimitación contenida en la ley del IRPF.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), diferencia el concepto y el régimen jurídico de los rendimientos del trabajo y el de

⁶ Tal y como afirma PÉREZ ROYO, I., "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Ed. Marcial Pons, Madrid 1999, pág. 189 y s., cuando sostiene que el concepto de empresario o profesional del IRPF es prácticamente coincidente con el que ofrecen otras figuras tributarias, pues, aunque en algunos casos arrojan un resultado distinto "estas pequeñas diferencias no quitan validez a la afirmación de que el concepto de actividad empresarial o profesional es sustancialmente el mismo en todo el sistema tributario".

⁷ Constituye un buen ejemplo de dichas diferencias el tratamiento previsto en ambos impuestos para el arrendamiento de bienes inmuebles.

⁸ También conviene ser extremadamente cauteloso con la utilización de conceptos acuñados en otros ámbitos, pues el legislador tiene libertad de configuración para dotar de un significado específico a los conceptos utilizados en materia tributaria (vid. STC 45/1989, de 20 de febrero), y su interpretación debe realizarse según las reglas contenidas en el artículo 23 LGT. Esta tesis ha sido también mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra en su sentencia de 6 de marzo de 1998, en la que rechaza la traslación al ámbito tributario de otros criterios jurídicos de identificación de las relaciones de trabajo por cuenta ajena, pues ello sería una inadmisibles "consecuencia de extrapolar al ámbito tributario, intentando sacar consecuencias de naturaleza fiscal, del contenido de una norma que nada tiene que ver (por responder a principios y finalidades distintas) con el mundo de los impuestos, en general, y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en particular, como es lo dispuesto en los artículos 11 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de la Producción de Seguros Privados y 41 de su Reglamento (RD 690/1988, de 24 de junio), en virtud de los cuales «los empleados que formen parte de las plantillas de las entidades aseguradoras o de los mediadores podrán producir seguros a favor de la empresa de que dependen, sin que tal actividad altere la relación existente entre la empresa y el empleado por razón de su contrato de trabajo»."

los rendimientos de actividades económicas⁹. Los rendimientos del trabajo son todos aquellos “que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas” (art. 16 LIRPF). Por el contrario, los rendimientos de actividades económicas son “los que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” (art. 25 LIRPF).

El criterio general de diferenciación consiste, por tanto, en la libertad de organización del trabajo que tenga el contribuyente (*la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos*) con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Quien ostenta esas prerrogativas desempeña su actividad con independencia y obtiene rendimientos de actividades económicas, y quien no las ostenta desarrolla un trabajo por cuenta ajena y obtiene una renta calificada como rendimiento del trabajo¹⁰. A esos requisitos explícitos se suele añadir, por parte de la doctrina, otra característica delimitadora del tipo de rendimientos: la asunción del riesgo derivado de la actividad¹¹. En efecto, el trabajador por cuenta ajena no asume la responsabilidad de organizar los medios de producción y tiene un derecho a cobrar un salario por el trabajo realizado, cuya cuantía está normalmente desvinculada del resultado económico de la actividad¹². El empresario o profesional que desarrolla actividades económicas, por el contrario, asume el riesgo derivado de su toma de decisiones organizativas, y la cuantía de sus rendimientos será directamente proporcional al éxito o fracaso de su actividad¹³.

Así, PÉREZ ROYO, al comentar el artículo 25 LIRPF afirma que “la definición legal descansa, pues, no en que se trate de rendimientos mixtos del trabajo y el capital —lo que no obstante sucederá muchas veces—, sino en que sea el propio sujeto el que desarrolle por su cuenta y riesgo la activi-

⁹ Como señala CAYÓN GALLARDO, A., en AA.VV. “Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes”, Ed. McGraw-Hill, Madrid 1999, pág. 210, las definiciones contenidas en esta Ley son iguales a las contenidas en la precedente Ley 18/1991, lo que tiene importancia destacar en este momento para poner de manifiesto que el contenido de los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales referidos a la Ley 18/1991 son asimismo trasladables a la regulación vigente en la actualidad.

¹⁰ Vid., en este sentido, el Real Decreto 1438/1985, por el que se regula la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios, cuyo artículo 1.2.b establece que “se presumirá que no existe organización empresarial autónoma cuando quienes se dediquen a promover o concertar operaciones mercantiles actúen conforme a las instrucciones de su empresario con respecto a materias como horarios de trabajo, itinerario, criterios de distribución, precios o formas de realizar los pedidos y contratos” (citado por PÉREZ ROYO, I., “Manual del Impuesto...”, cit., pág. 191).

¹¹ Vid., por todos, MARTÍN QUERALT, J., en AA.VV. “Curso de Derecho Tributario. Parte especial”, 17ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid 2001, pág. 94. Según LASARTE ALVAREZ, J., en AA.VV. “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, Ed. Civitas, Madrid 1983, pág. 156, la organización de los medios de producción y la asunción del riesgo derivado de la actividad eran criterios seguidos por la Dirección General de Tributos para la delimitación de rendimientos del trabajo y de actividades económicas (la referencia es a contestación a consultas del año 1979).

¹² Al menos el montante principal de ese salario, pues es posible que se establezcan incentivos salariales en función de la productividad o de otros criterios.

¹³ Como señala MENÉNDEZ MORENO, A., “El concepto jurídico...”, cit., pág. 114, “la expresión ‘por cuenta propia’ significará que la actividad de organización es ejercida por quienes asumen las consecuencias jurídicas de esa actividad”.

¹⁴ PÉREZ ROYO, I., “Manual del Impuesto...”, cit., pág. 189.

*dad. La ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en económica*¹⁴. Para diferenciarlos con los rendimientos de trabajo, considera fundamental que *“dicho trabajo se prestara en condiciones de dependencia o no (...) Aunque la doctrina de la DGT no siempre ha sido clara, a nuestro entender cuando estemos ante una relación laboral, ordinaria o especial, existirá un trabajo prestado en condiciones de dependencia, no ordenado por cuenta propia, y, por ello, productor de rendimientos de trabajo”*¹⁵.

No obstante, el mismo autor reconoce la existencia de supuestos especialmente difíciles de calificar; entre los que cabe destacar la renta obtenida por representantes de comercio, en donde *“lo que resulta decisivo para calificar estas actividades como profesionales no es ni la forma de retribución, ni el que los gastos originados sean satisfechos por los intermediarios, sino el que éstos organicen por su cuenta y riesgo la actividad, sin guardar en relación con la misma dependencia alguna respecto de aquél o aquéllos para los que realicen la mediación”*¹⁶.

Por tanto, a partir de las reflexiones anteriores, podríamos concluir señalando que las características esenciales de una actividad en orden a su consideración como actividades económicas, en el sentido previsto en la Ley del IRPF, son las siguientes:

- el contribuyente es responsable de la organización de los medios de producción y/o recursos humanos
- el contribuyente no tiene una relación de dependencia con la persona que le satisface los rendimientos
- el contribuyente asume el riesgo derivado de su actividad

3.2. La interpretación administrativa en el ámbito del IRPF.

Los criterios de delimitación anteriormente descritos son, ciertamente, poco concluyentes en orden a calificar la renta percibida por los *administradores judiciales*. Por ello, quizás, la Administración Tributaria ha sostenido interpretaciones distintas e incompatibles en relación con esta cuestión. En efecto, la Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹⁷, en diversas contestaciones a consultas planteadas sobre esta

¹⁵ PÉREZ ROYO, I., “Manual del Impuesto...”, cit., pág. 190.

¹⁶ PÉREZ ROYO, I., “Manual del Impuesto...”, cit., pág. 191. También cita este autor la paradójica calificación dada por la Dirección General de Tributos a la renta obtenida por los futbolistas, cuya renta habitual tendrá la consideración de rendimientos del trabajo y, sin embargo, la renta obtenida por su participación en encuentros con la selección nacional tiene la consideración de rendimientos profesionales (según RDGT de 30 de noviembre, de 1992, 18 de enero de 1993 y 21 de marzo de 1993).

¹⁷ En la actualidad, tanto la DGT como la AEAT tienen competencias en materia de interpretación de normas tributarias, lo que resulta difícilmente comprensible y, en algunos casos, puede incluso dar lugar a situaciones de solapamiento y desconocimiento de los criterios sentados por uno u otro órgano, como bien describe y denuncia ORTIZ CALLE, E., “La Agencia Estatal de Administración Tributaria”, Ed. Universidad Carlos III de Madrid- Boletín Oficial del Estado, Madrid 1998, págs. 141 a 177.

cuestión, han afirmado en unas ocasiones que la renta obtenida por esta actividad debe tributar como rendimientos del trabajo y, en otras, como rendimientos de actividades económicas. La sucesión de contradicciones administrativas se aprecia con toda nitidez en la siguiente exposición, ordenada cronológicamente, de las principales resoluciones administrativas recaídas en esta materia:

- Resolución de la DGT de 26 de julio de 1993. Considera rendimiento del trabajo la renta obtenida por los síndicos, a los que procedería aplicar el tipo de retención especial previsto para los miembros del Consejo de Administración.
- Resolución de la DGT de 16 de septiembre de 1994. Considera rendimiento de actividades económicas (entonces llamados rendimientos profesionales) la renta obtenida por los comisarios que desempeñan normalmente la actividad de auditores de cuentas, así como también la obtenida por los síndicos.
- Resolución de la AEAT de 22 de febrero de 1995. Considera rendimiento del trabajo la renta obtenida por los síndicos, a los que procede aplicar retención según tablas.
- Resolución de la DGT de 29 de octubre de 1996. Considera rendimiento del trabajo la renta obtenida por la actividad de comisario y de síndico, a la que procede aplicar el tipo de retención previsto para los miembros del Consejo de Administración. El fundamento utilizado en esta ocasión es que el artículo 25.g Ley del IRPF (Ley 18/1991) *"califica como rendimientos de trabajo las retribuciones de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces"*).
- Resolución de la DGT de 29 de octubre de 1996. Considera rendimiento de actividades económicas la renta obtenida por la actividad del depositario, *"ya que el contrato de depósito retribuido supone una actividad empresarial en la que un empresario ordena los medios de producción y factores humanos para atender las obligaciones de custodia y guarda de los bienes depositados"*.
- Resolución de la AEAT de 22 de octubre de 1997. Considera rendimiento del trabajo la renta obtenida por la actividad de comisario y de síndico, a la que procede aplicar el tipo de retención previsto para los miembros del Consejo de Administración. El fundamento es que éstos, a diferencia de los depositarios, *"administran y gestionan entidades mercantiles en situaciones especiales por encomienda judicial, obteniendo rendimientos de trabajo y por tanto están sometidos a retención, asimilándose a los miembros del Consejo de Administración o Juntas que hagan sus veces"*.
- Resolución de la AEAT de 22 de octubre de 1997. Considera rendimiento de actividades económicas la renta obtenida por la actividad del depositario, *"ya que el contrato de depósito retribuido supone la ordenación de medios de producción para atender a las obligaciones de guarda y custodia de los bienes depositados"*.

- La Dirección del Servicio de Tributos del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, en resolución de 8 de junio de 1998, en contestación a consulta formulada por el Colegio de Economistas de Navarra, consideró rendimiento de actividades económicas la renta obtenida por los interventores judiciales, los comisarios, los depositarios y los síndicos.
- Finalmente, la conocida Resolución de la DGT de 8 de marzo de 2000¹⁸, consideró rendimiento del trabajo la renta obtenida por los administradores judiciales, los síndicos, los depositarios, los comisarios y los interventores, basándose en que el artículo 16.2.e) LIRPF atribuye esa calificación a *“las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”*, a los que aquéllos vienen a sustituir.

Como se desprende de las contestaciones citadas, la Administración carece de un criterio uniforme y estable sobre la calificación correspondiente a las retribuciones de los *administradores judiciales*, e indistintamente las considera rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas, lo que impide extraer conclusiones de carácter general. En todo caso, conviene advertir que la última Resolución citada, de 8 de marzo de 2000, fue dictada en cumplimiento de lo previsto en la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, por lo que la contestación dada por la Administración *“tendrá carácter vinculante para ésta”*. Ello significa que la Administración Tributaria ha quedado vinculada a la contestación ofrecida en dicha Resolución y, por tanto, salvo modificación legislativa o sentencia judicial, está obligada a calificar dichas rentas como rendimientos del trabajo.

En relación con esta última cuestión, conviene recordar que la naturaleza vinculante de la contestación a consultas sólo condiciona la actuación de la Administración Tributaria, por lo que los contribuyentes pueden optar libremente por seguir esa interpretación (en cuyo caso quedarán exentos de responsabilidad por la posible comisión de infracciones), o asumir una interpretación distinta de la normativa reguladora (en cuyo caso, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes tributarias podrían motivar la imposición de sanciones, salvo que *“el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”*¹⁹, como sucedería en el presente caso²⁰).

¹⁸ En algunos sitios –Normacef, Revista del REAF núm. 231– aparece con fecha 8 de marzo, mientras que en el CD-ROM editado por la Secretaría de Estado de Hacienda, con la Doctrina de la Dirección General de Tributos 1999 (Consultas), con fecha 9 de marzo.

¹⁹ Cfr. artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria.

²⁰ Como sostiene ZORNOZA PÉREZ, J., “Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria”, en Crónica Tributaria, núm. 43, 1984, pág. 222, el contribuyente necesita conocer los “criterios interpretativos que mantiene la Administración, ya que a ella quedan reservadas las funciones de comprobación y sanción, en cuyo ejercicio valorará la adecuación a derecho de los comportamientos de los contribuyentes conforme a sus propios criterios que, a salvo de la interposición de recursos por parte del contribuyente, serán los que habrán de prevalecer”.

3.3. Consideraciones personales

De las consideraciones realizadas hasta el momento se desprende que las retribuciones de los *administradores judiciales* tendrán la consideración de rendimiento de actividades económicas, en el ámbito del IRPF, cuando el perceptor, persona física, ordene los medios de producción y/o recursos humanos, no tenga una relación de dependencia con el pagador, y asuma el riesgo derivado de la actividad. Veamos separadamente éstos y otros argumentos válidos para sustentar una conclusión sobre la naturaleza y calificación de esa actividad y su retribución.

3.1. Ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos

La ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos puede considerarse esencial en orden a la calificación de la renta obtenida por los *administradores judiciales*, pues constituye el criterio seleccionado por el legislador para delimitar ambos tipos de rendimientos. Además, se podría decir que los otros criterios legales contenidos en la normativa reguladora forman parte indefectible de éste, por lo que su mención específica tiene justificación sólo en el interés por lograr una mejor delimitación del concepto²¹.

En nuestra opinión, resulta difícilmente cuestionable que los profesionales que intervienen en un proceso concursal como *administradores judiciales* realizan una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos. Ellos deciden el modo y los tiempos de actuación, con toda libertad y sin ninguna subordinación a mandatos ajenos sobre el modo de ordenar su trabajo, lo que le confiere naturaleza de actividad profesional. Porque, a fin de cuentas, lo normal es que asuman esa responsabilidad y cumplan las funciones encomendadas en el mismo ambiente profesional (despacho) en el que desarrollan su actividad habitual como abogados, auditores de cuentas, economistas o peritos mercantiles, con los mismos medios de producción y los mismos recursos humanos utilizados normalmente en el desarrollo de su actividad profesional, y sin que resulte posible deslindar en su organización la naturaleza de las actividades profesionales desarrolladas con habitualidad en el ejercicio de su profesión y las desarrolladas en el ejercicio de su función de *administradores judiciales*.

Estas circunstancias son predicables de los profesionales que auxilian al juez como interventores, comisarios, depositarios y síndicos, y son todavía más evidentes en el Anteproyecto de Ley Concursal, donde sólo se prevé la intervención de profesionales que, desde su condición de *administradores judiciales*, pueden incluso encomendar parte de sus funciones a personas de su confianza.

²¹ Esta misma idea se contiene, de manera implícita, en MENÉNDEZ MORENO, A., "El concepto jurídico...", cit., especialmente pág. 118.

En efecto, el artículo 31 ALC prevé la posibilidad de que los *administradores judiciales* soliciten al juez la autorización para delegar determinadas funciones en los *auxiliares judiciales* (cuando resulte conveniente debido a la complejidad del concurso). Y esa delegación constituye una auténtica “ordenación de recursos humanos” porque los *administradores judiciales* proponen el nombre del *auxiliar judicial* (art. 31.1 ALC), determinan las funciones que se encomiendan (art. 31.1 ALC), asumen personalmente el pago de sus retribuciones (art. 31.2 ALC) y comparten su responsabilidad por los actos y omisiones lesivos de éstos²².

Por todo ello parece evidente que esa novedosa delegación de funciones se configura como una auténtica ordenación de recursos humanos, que, complementada con la ordenación de los medios de producción en los términos ya expuestos, determina claramente la naturaleza profesional de la actividad desarrollada por los *administradores judiciales*²³.

3.3.2. Relación de no dependencia con el pagador

La relación de dependencia del perceptor de renta con el pagador de la misma es otra de las características de los rendimientos del trabajo y, por tanto, la no dependencia constituye otra característica típica de las relaciones profesionales. Así se desprende de todos los fundamentos jurídicos señalados y, especialmente, de lo dispuesto en el artículo 4 de la Sexta Directiva Comunitaria en materia de IVA²⁴.

En la normativa concursal actualmente vigente parece clara la independencia de actuación de todos los órganos de auxilio judicial mencionados. Y esa independencia es todavía más visible en el Anteproyecto de Ley Concursal, en donde se prevé que los llamados *administradores judiciales* asuman una serie de responsabilidades por la aceptación del cargo y desempeñen su actividad sin dependencia o subordinación a una tercera persona. Porque, si bien es cierto que el Anteproyecto no menciona expresamente esa independencia, la función que le corresponde a dicho órgano y la responsabilidad personal establecida para quienes lo integran, resultan claramente incompatibles con la dependencia o subordinación a terceros en el ejercicio de sus funciones.

3.3.3. Asunción de riesgo derivado de la actividad

Por otro lado, la asunción del riesgo derivado de la actividad es otra característica más de las actividades empresariales y profesionales, también estrechamente ligada a las anteriores.

²² Salvo que prueben haber empleado toda la diligencia debida para prevenir o evitar el daño, tal y como establece el artículo 35 ALC.

²³ Es cierto que la Resolución de la DGT de 29 de octubre de 1996 sostuvo, en relación con el comisario y el síndico, que “dado que las funciones relacionadas con la administración prestadas por una persona física no suponen una ordenación de medios, éstas no constituyen una actividad empresarial en el ámbito del IVA”; y, al mismo tiempo, afirmó que el depositario sí realiza “una ordenación de medios que constituye una actividad empresarial sujeta al IVA”, pero, en realidad, dichas resoluciones parecen rechazar la naturaleza empresarial de dichas actividades, y lo que postulamos por nuestra parte es su naturaleza profesional.

²⁴ Vid. *infra*.

Y aquí se deducen nuevos argumentos a favor del reconocimiento de naturaleza profesional de la actividad desarrollada por los *administradores judiciales*, pues el riesgo asumido por quienes desempeñan estos cargos es totalmente impensable en el marco de una relación laboral. Principalmente porque asumen el riesgo típico de todas las actividades profesionales, derivado de no obtener ingresos continuos y estables, sino sólo con motivo de la realización de una prestaciones de servicios solicitadas por terceras personas.

Pero, además de ése, concurre en los *administradores judiciales* otro riesgo específico de las actividades empresariales y profesionales, y es el riesgo de perder su derecho de remuneración. En efecto, el artículo 73 ALC establece esa pérdida del derecho a la remuneración para los *administradores judiciales* que no presentaran el Informe en el plazo legalmente establecido, y el artículo 152 ALC establece idéntica consecuencia jurídica para los *administradores judiciales* que fueran separados del cargo por prolongación indebida de la liquidación. Esa desvinculación de la remuneración con el trabajo realizado es absolutamente impropia de las relaciones laborales, y, por el contrario, admisible en el ámbito de las actividades empresariales o profesionales, en donde resulta frecuente vincular la remuneración al buen fin de la actuación, como si de un contrato de ejecución de obra se tratara.

Además de los riesgos citados, esenciales en la identificación de la naturaleza de la actividad desarrollada, cabe citar los siguientes:

- a) El riesgo por responsabilidad profesional, establecido en los artículos 35 y 180 ALC por daños y perjuicios ocasionados a la masa de acreedores
- b) El riesgo por responsabilidad tributaria, establecido en el artículo 40 de la Ley General Tributaria para estos órganos de *auxilio judicial* cuando, por negligencia o mala fe, no realizaran las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al concurso²⁵.

3.3.4. La desafortunada equiparación entre los *administradores judiciales* y los *administradores de la sociedad*

El análisis de los anteriores criterios de calificación nos permite concluir que la remuneración de los *administradores judiciales* tiene la consideración de rendimientos de actividades económicas. Pero, junto a los argumentos expuestos, existen otros, utilizados por la DGT en su Resolución de 8 de marzo de 2000, que conviene analizar separadamente.

²⁵ Vid., sobre la exigencia de una actividad probatoria de la Administración acreditando la existencia de negligencia o mala fe, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 26 de junio de 1996, y del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 28 de septiembre de 1998. Por su parte, la Resolución del TEAC de 25 de febrero de 1998, consideró probada dicha negligencia "con sólo observar que no incluyó la deuda contraída con la Hacienda Pública en los balances de liquidación, no convocó las reuniones preceptivas, y en especial dejó de promover la declaración de quiebra necesaria, vista la situación de insolvencia de la sociedad".

En dicha Resolución se mantiene que la renta obtenida por el síndicos, comisarios, depositarios e interventores debe calificarse a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo, porque el artículo 16.2.e) LIRPF atribuye esa calificación a “*las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos*”, a los que aquéllos vienen a sustituir. Se trata, ciertamente, de un argumento razonable que, sin embargo, no podemos compartir:

En primer lugar, porque presume una identidad entre dos sujetos que no se corresponde con la realidad, porque la posición jurídica de cada uno de ellos es bien distinta. En efecto, el *administrador judicial* no puede ser equiparado al administrador de la sociedad porque su designación, facultades, funciones, régimen jurídico, sistema retributivo y régimen de responsabilidad son distintos²⁶.

El *administrador judicial* trabaja para el juez, ejercitando las funciones que éste le encomiende –que pueden coincidir parcial o totalmente con las correspondientes a los administradores de sociedades, aunque están normalmente orientadas a la liquidación de la sociedad–, y representa un interés general; su retribución es satisfecha con cargo a la masa activa, pero no tiene ninguna relación de subordinación o dependencia con el pagador. El administrador de la sociedad, por el contrario, es nombrado por los órganos de representación de la sociedad, percibe una retribución cuantificada según las reglas de la autonomía de la voluntad, tiene como función principal la gestión y representación de la sociedad y, obviamente, tiene una relación de dependencia o subordinación con quien le paga.

Por tanto, el único elemento común entre la posición jurídica del *administrador judicial* y el administrador societario es que unos y otros pueden ostentar unas facultades similares en el gobierno de la sociedad. La causa por la que adquieren esa posición, los fines que tutelan, su régimen de responsabilidad y retribución, y la relación jurídica con el pagador de su retribución, es totalmente distinta en uno y otro caso²⁷.

En segundo lugar, rechazamos esa equiparación postulada por la DGT porque la disposición que califica como rendimientos del trabajo a las “*retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de*

²⁶ Esa distinción es abiertamente admitida en el ámbito tributario, pues el artículo 40 de la LGT establece un régimen de responsabilidad tributaria distinto para los administradores de personas jurídicas, y para los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, lo que sin duda constituye un argumento más a favor de la diferente naturaleza jurídica de unos y otros órganos. En relación con este tema puede verse, ampliamente, VARONA ALABERN, J.E., “La responsabilidad tributaria de los síndicos”, en revista *Impuestos*, tomo II, año 2000 págs. 331 y ss.

²⁷ Como expresivamente se afirma en CERDÁ ALBERO/SANCHO GARGALLO, “Quiebras y suspensiones de pagos: claves para la reforma concursal”, Colección de Estudios Económicos, núm. 25, Servicio de Estudios de La Caixa, pág. 18 “a la hora de diseñar una reforma concursal, se plantea el problema de primar, por una parte, el interés de los acreedores a la satisfacción de sus créditos (a costa del patrimonio del deudor) o, por otra, la conservación de la empresa de éste (...) salvo que concurren razones excepcionales, no se justifica una intervención estatal en beneficio de unos intereses económicos particulares del empresario. En nuestra opinión, la finalidad primordial del procedimiento concursal es la satisfacción colectiva de los acreedores de un deudor insolvente”

otros órganos representativos” es una norma especial, que atribuye esa calificación a éstos y a otros rendimientos atípicos cuya subsunción en alguna de las categorías existentes resulta controvertida, y a los que el legislador ha querido aplicar el mismo régimen jurídico establecido para los rendimientos del trabajo²⁸.

En efecto, resulta evidente que las pensiones compensatorias del cónyuge, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones o mutualidades generales obligatorias, los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad, los rendimientos derivados de impartir conferencias, o las becas de estudios, por ejemplo, no serían rendimientos del trabajo si el legislador no les hubiera asignado expresamente esa calificación en el artículo 16.2 LIRPF. Y, a efectos de dicha calificación, ha resultado irrelevante que algunos de los rendimientos citados procedieran de rentas distintas a las del trabajo²⁹, lo que nos hace pensar que la pretensión del legislador era, en unos supuestos, dar seguridad jurídica a los perceptores de ese tipo de rendimientos, y en otros, extender intencionadamente el régimen jurídico de los rendimientos del trabajo a otros supuestos de distinta naturaleza³⁰.

En todo caso, lo que nos interesa destacar en este momento es la naturaleza excepcional de la disposición contenida en el artículo 16.2 LIRPF. Es evidente que el legislador, después de establecer una regla general y abstracta sobre el concepto de rendimientos del trabajo, ha querido atribuir ese mismo régimen jurídico a otros supuestos excluidos de la regla general, y para ello se ha visto obligado a dictar una disposición especial en virtud de la cual se extiende ese régimen jurídico a diversos supuestos de distinta naturaleza. Y según las reglas generales de interpretación, las disposiciones excepcionales deben interpretarse estrictamente y no son susceptibles de una interpretación análoga³¹. Por tanto, los supuestos excepcionalmente calificados como rendimientos del trabajo, contenidos en el artículo 16.2 LIRPF, no deben instrumentalizarse para asignar esa misma calificación a otros supuestos de los específicamente contemplados. La categoría de rendimientos del trabajo ha sido definida en abstracto por el legislador, quien excepcionalmente ha conferido esa calificación a algunos supuestos especiales, por lo que la calificación de rendimientos del trabajo sólo procederá

²⁸ Sobre la utilización de normas de remisión como instrumento de técnica legislativa, vid, ampliamente, D. MARÍN-BARNUEVO FABO, “Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario”, Ed. McGraw & Hill, Madrid 1996, págs. 118 y ss.

²⁹ Es obvio que los derechos económicos de los fundadores o promotores de una sociedad tienen una naturaleza distinta, y que las pensiones entre cónyuges pueden satisfacerse con cargo a rendimientos de otra naturaleza, igual que los Planes de Pensiones.

³⁰ El interés de esa extensión podría ser aplicarles un régimen tributario más beneficioso, como sucedió con los rendimientos procedentes de pensiones y haberes pasivos, que en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aparecía configurado como rendimientos del capital, lo que determinaba la imposibilidad de deducir gasto alguno por quienes percibían este tipo de rendimiento.

³¹ Vid., por todos, LARENZ, K., “Metodología de la Ciencia del Derecho”, Ed. Ariel Derecho, Barcelona 1994, págs. 352 y ss.

para los supuestos subsumibles en la definición abstracta y general, o para los supuestos específicamente recogidos en la norma de excepción.

3.3.5. La ponderación de las consecuencias jurídicas

En los epígrafes anteriores hemos analizado distintos argumentos relativos a la naturaleza de las rentas consideradas y, en nuestra opinión, la mayoría conducen a su reconocimiento como rendimientos de actividades económicas y no como rendimientos del trabajo. Pero la difusa delimitación entre unos y otros hace aconsejable una ponderación de las consecuencias jurídicas derivadas de aceptar una u otra opción, pues ese análisis puede contribuir a interpretar mejor las normas reguladoras de esta materia³².

Como afirmara LARENZ, la interpretación jurídica debe conceder especial importancia “a los principios ético-jurídicos de rango constitucional. El requisito de ‘interpretación conforme a la Constitución’ exige dar preferencia, en casos de varias interpretaciones posibles según el sentido literal y el contexto, a aquella interpretación en que la norma, medida por los principios constitucionales, puede subsistir”³³. Por tanto, dado que la interpretación de las normas consideradas permite mantener dos conclusiones distintas, habrá que analizar las consecuencias jurídicas de cada una de ellas para valorar, en su caso, su adecuación a los principios de justicia constitucional.

Desde la perspectiva de las consecuencias jurídicas, las principales diferencias derivadas de reconocer una calificación u otra a las rentas obtenidas por los *administradores judiciales* son dos: el tipo de retención aplicable por parte del pagador; y en la posibilidad de deducir los gastos soportados en la actividad. La aplicación de distintos tipos de retención a las rentas del trabajo y a los rendimientos de actividades económicas tiene cierta importancia, porque la anticipación en el pago de las obligaciones fiscales supone un perjuicio económico identificable con una carga financiera³⁴. En todo caso, el hecho de que las cantidades retenidas

³² Señala LARENZ, K., “Metodología de la Ciencia...” cit., págs. 334 y ss., que “A evitar contradicciones de valoración sirve que la interpretación se oriente a los principios ético jurídicos que están por encima de las regulaciones particulares (...) En la interpretación es siempre preciso, por ello, examinar hasta qué punto la regulación legal ofrece margen a uno y otro principio. Para el alcance y la armonía de los principios es decisivo el sistema interno del Derecho. Del sistema interno resulta también, con frecuencia, la ratio legis. Esta expresión es equívoca. Quiere decir tanto el fin como el “fundamento racional”, el principio de una regulación”. Más adelante, en la pág. 343, añade que “Al posible sentido literal y al contexto corresponde, según esto, sobre todo una función delimitadora. Dentro de los límites de este modo conseguidos, son con frecuencia posibles aún varias interpretaciones. Entonces son decisivos los criterios teleológicos”

³³ LARENZ, K., “Metodología de la Ciencia...” cit., pág. 343

³⁴ La diferencia de tipos de retención puede ser relevante, pues el Reglamento del IRPF ya previó una retención del 40 por 100 para “las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”, a los que precisamente son equiparados los administradores judiciales. Dicho precepto –art.71.1.2º del Real Decreto 2141/1999, de 5 de febrero– fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2001, basándose en que la norma reglamentaria no motivó las razones que llevaron a establecer un tipo de retención tan elevado. En todo caso, parece razonable suponer que el Gobierno regulará de nuevo esa materia con un contenido similar.

se imputen finalmente al pago de la obligación tributaria exigible al contribuyente, determina que no existan diferencias relevantes desde una perspectiva constitucional entre una y otra opción.

Sin embargo, el diferente régimen de deducción de gastos en los rendimientos del trabajo y en los rendimientos de actividades económicas sí provoca graves e importantes consecuencias jurídicas. Como es sabido, las reglas de determinación de los rendimientos netos del trabajo no permiten deducir más gastos que los contemplados en el artículo 17 de la LIRPF. Esta limitación encuentra su justificación, probablemente, en el hecho de que el empleador debe poner a disposición del trabajador todos los medios necesarios para realizar su trabajo, y por tanto la enumeración de gastos prevista agotaría, en la mayoría de los supuestos, la relación de gastos realmente soportados por el contribuyente en la obtención de ingresos de esta naturaleza³⁵.

Por el contrario, los perceptores de rendimientos de actividades económicas pueden deducir todos los gastos soportados en el desarrollo de su actividad³⁶. Se trata de una consecuencia lógica, si consideramos que ellos asumen personalmente todos los gastos derivados de la ordenación propia de los medios de producción y recursos humanos. Así, al tratarse de gastos necesarios para la obtención de sus ingresos, su deducibilidad es un requisito indispensable para medir correctamente la capacidad económica subjetiva de estos contribuyentes.

Vemos, por tanto, la transcendencia de la conclusión alcanzada en la interpretación de la normativa reguladora y, más precisamente, en la calificación de las retribuciones de los *administradores judiciales*.

Es evidente que el desempeño de las funciones propias de los *administradores judiciales* no conlleva gastos de Seguridad Social o sindicatos, cuya deducibilidad está admitida en los rendimientos del trabajo. Pero sí conlleva otra serie de gastos –recursos ofimáticos, teléfono, desplazamientos, pagos a otros profesionales– cuya realización es imprescindible para el desarrollo de la actividad y, por tanto, para la obtención de los ingresos sometidos a tributación en el IRPF. Dado que los principios de justicia tributaria establecen el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, y la medición de la capacidad económica subjetiva derivada de dicha actividad exige la deducción de los gastos soportados en la obtención de los ingresos, es necesario interpretar las normas a favor de esa deducibilidad. O, expresándolo en otros términos, la interpretación conforme a la Constitución de la normativa reguladora del IRPF nos lleva a calificar la renta obtenida por los *administradores judiciales*

³⁵ Los gastos deducibles son, tal y como establece el artículo 17 LIRPF, las cotizaciones a la Seguridad Social, detracciones por derechos pasivos, cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y gastos de defensa jurídica (éstos últimos con condiciones). También se podría considerar gasto deducible la cantidad variable prevista como reducción en el artículo 18 LIRPF.

³⁶ Vid. artículo 26 LIRPF.

como rendimientos de actividades económicas, por ser la única opción respetuosa con los principios de justicia tributaria.

Una interpretación distinta, calificando dicha renta como rendimientos del trabajo, produciría un resultado contrario a los principios de justicia constitucional, pues impediría deducir los gastos necesariamente soportados en la obtención de los ingresos y ello supondría una desconsideración, injustificada, de uno de los elementos esenciales de medición de la capacidad económica de estos contribuyentes.

4. La sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por los administradores judiciales.

Como decíamos, otro de los principales problemas de la tributación de los *administradores judiciales* lo constituye, en la actualidad, la posibilidad de que dicha actividad fuera considerada no sujeta al IVA. Esa duda está motivada por algunas Resoluciones de la Administración Tributaria que han negado naturaleza profesional a la actividad desarrollada en el ejercicio de estas funciones. Aunque buena parte de las explicaciones conciden, necesariamente, con las realizadas en relación con el IRPF, nos ha parecido oportuno darle un tratamiento separado a esta cuestión.

4.1. Normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido

Como es sabido, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contiene una definición propia del concepto de empresario y profesional, cuyo contenido coincide sustancialmente con el de la LIRPF. En efecto, el artículo 5.Dos LIVA dispone que tienen la consideración de *“actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”*.

La condición de empresario o profesional, en los términos previstos en la propia Ley, es la que determina la sujeción al IVA de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional (art. 4.Uno LIVA). Y esa actividad empresarial o profesional es definida en términos similares a los contenidos en el IRPF, pues el artículo 5.Dos LIVA dispone que tienen la consideración de *“actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”* (art. 5.Dos LIVA).

Si, además, tomamos en consideración que el artículo 1.1 LIVA establece que *“el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”* tendrá la consideración de prestación de servicios, resulta claro y concluyente que la actividad desarrollada por cuenta pro-

pia por parte de un abogado o economista o auditor o perito mercantil está sujeta al IVA³⁷. Ahora bien, ello no significa necesariamente que todas las actividades realizadas por estos profesionales estuvieran sujetas al IVA, pues podía suceder que una actividad aislada tuviera una naturaleza distinta y por ello estuviera sometida a un régimen jurídico en el IVA distinto a las demás.

En este sentido, consideramos que resulta difícil –o imposible– encontrar diferencias relevantes, a efectos de determinar la sujeción al IVA, entre la actividad típica y genérica desarrollada por estos profesionales, y la actividad consistente en prestar auxilio al juez desde su condición de *administrador judicial*. Por tanto, la conclusión necesaria es que dicha actividad está sujeta al IVA en los mismo términos que el resto de actividades desarrolladas por estos profesionales, puesto que en el desarrollo de la misma:

- mantienen su condición de profesionales (como no podría ser de otra manera, pues de lo contrario no podrían ser llamados para desempeñar esas funciones de auxilio judicial),
- organizan libremente su actividad (como es evidente, sin perjuicio de que asuman una obligación de rendir cuentas, tal y como sucede –con distinta intensidad– en todos los ámbitos de su actuación profesional, aunque no siempre sea objeto de una regulación legal detallada)
- asumen el riesgo derivado de la actividad (lo que también parece difícilmente cuestionable, pues además de que no perciben un “salario” y su retribución sólo tiene lugar con motivo de sus intervenciones puntuales, asumen otros riesgos derivados del resultado de su actuación).

Por tanto, del análisis de la Ley del IVA se desprende que las prestaciones de servicios realizadas por los profesionales que participan en alguna de las modalidades de *administrador judicial* están sujetas al IVA. Y la misma conclusión se alcanza si se realiza el examen desde la normativa comunitaria, pues el artículo 4 de la Sexta Directiva en materia de IVA (D 77/388/CEE) establece lo siguiente:

“1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y

³⁷ Otro supuesto distinto sería el de la participación de un acreedor en el desempeño de las funciones establecidas para los síndicos, en cuyo caso carecería de la naturaleza profesional referida y por tanto no habría sujeción al IVA, tal y como sostiene GÓMEZ MARTÍN, F., “Aspectos tributarios de los procesos concursales (suspensión de pagos y quiebra)”, Ed. Ciss, Valencia 1999, pág. 44, con apoyo en diferentes Resoluciones de la Administración Tributaria.

el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial, será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

3. (...)

4. El término 'con carácter independiente', que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas, en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario (...)

5. (...)

Si ponemos en relación ese precepto con el artículo 6 de la misma Directiva, se alcanza la misma conclusión defendida anteriormente: las actividades de auxilio judicial desempeñadas por los administradores judiciales están sujetas al IVA, porque constituyen prestaciones de servicios realizadas por un profesional que actúa con carácter independiente y sin lazos de subordinación propios de una relación laboral.

Esta conclusión coincide sustancialmente con la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en diversas sentencias. Una de las más recientes es la de 11 de octubre de 2001, en la que se debatía la naturaleza profesional de la actividad desarrolla por los administradores de fincas, y en la que el Tribunal hizo un especial esfuerzo por “*subrayar determinados elementos que caracterizan a las profesiones liberales en el sentido del anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva*”, y afirmó que: “*las profesiones liberales a que se refiere dicha disposición son actividades, entre otras, que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales*”³⁸.

Parece evidente que la aplicación de esos criterios de interpretación a la cuestión aquí planteada arrojaría una conclusión inequívoca: los profesionales que desempeñan funciones de *administradores judiciales* tienen la consideración de profesionales en el sentido previsto en la Sexta Directiva y, por tanto, sus prestaciones de servicios están sujetas al IVA.

4.2. La interpretación administrativa en el ámbito del IVA

Pero, pese a lo anterior, lo cierto es que la Administración Tributaria se ha pronunciado también en diversas ocasiones sobre la sujeción al IVA de las actuaciones realizadas por inter-

³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de octubre de 2001, asunto C-267/99, *Christiane Adam*, señora de *Urbing*.

ventores, comisarios, depositarios y síndicos, y en alguna ocasión ha rechazado su sujeción. No obstante, la débil argumentación de sus resoluciones, la manifiesta confusión sobre las tareas encomendadas a estos órganos (especialmente visible en el caso de los depositarios), y la proximidad temporal de dichos pronunciamientos, disminuyen sensiblemente el valor jurídico dichos pronunciamientos.

Las principales resoluciones sobre esta cuestión, ordenadas cronológicamente, son las siguientes:

- La Resolución de la DGT de 16 de septiembre de 1994 considera sujetas al IVA las actuaciones del comisario cuando dicha función es realizada por un auditor de cuentas, así como también las del síndico cuando es una persona física que actúa en representación del acreedor. Si dichas actuaciones fueran realizadas por un acreedor, no profesional, no estarían sujetas al IVA.
- La Resolución de la AEAT de 7 de junio de 1996 (son dos consultas de la misma fecha) sostiene que la actividad del comisario y de los síndicos no debe considerarse empresarial o profesional a efectos del IVA, sin ofrecer mayor motivación.
- La Resolución de la DGT de 15 de octubre de 1996, considera que la actividad del comisario, depositario y síndico no pueden calificarse de empresarial o profesional a efectos del IVA, porque *“al tener que rendir cuentas de su gestión al juez o a la Junta de Acreedores, no cumple el requisito de ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos, o de uno de ellos; por lo que no constituye una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA”*.
- La Resolución de la DGT de 29 de octubre de 1996 interpreta que la actividad del comisario y síndico no pueden calificarse de empresarial o profesional a efectos del IVA, *“dado que las funciones relacionadas con la administración prestadas por una persona física no suponen una ordenación de medios, éstas no constituyen una actividad empresarial en el ámbito del IVA”*.
- La Resolución de la DGT de 29 de octubre de 1996 sostiene que la actividad del depositario se desarrolla en el ámbito de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, porque el ejercicio de esas funciones sí constituye *“una ordenación de medios que constituye una actividad empresarial sujeta al IVA”*.
- Finalmente, la Resolución de la DGT de 17 de marzo de 1998 considera que la actividad del síndico no puede calificarse de empresarial o profesional a efectos del IVA, lo que determina su no sujeción al impuesto.

4.3. Consideraciones personales

En nuestra opinión, el análisis de la normativa reguladora pone de manifiesto que las prestaciones de servicios realizadas por los *administradores judiciales* están sujetas al IVA³⁹. No

obstante, la existencia de diversas Resoluciones administrativas que sostienen una interpretación distinta nos obliga a realizar algún comentario específico sobre los distintos argumentos existentes a favor y en contra de dicha sujeción.

4.3.1. Elemento subjetivo y elemento objetivo del hecho imponible.

Como veíamos, el artículo 4 LIVA establece la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por tanto, el único motivo posible para rechazar la sujeción al IVA de las actividades realizadas por los *administradores judiciales* es negar la naturaleza empresarial o profesional de dicha actividad.

En relación con esta cuestión, ya hemos desarrollado en las páginas anteriores todos los argumentos existentes a favor de una u otra interpretación, y hemos llegado a la conclusión de que no existen motivos para diferenciar la naturaleza de las distintas actividades realizadas habitualmente por estos profesionales, y las que ocasionalmente realizan en auxilio del juez en un proceso concursal. Por tanto, tratándose de prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de una actividad profesional, resulta evidente su sujeción al Impuesto³⁹.

En relación con los argumentos que fundamentan esa conclusión, debemos remitirnos a lo ya expuesto en las páginas anteriores, por lo que nos limitaremos a comentar seguidamente los argumentos utilizados por la Administración Tributaria para sostener la conclusión contraria.

4.3.2. Crítica a la interpretación mantenida por la Administración en diversas Resoluciones

La interpretación realizada por la Administración Tributaria en relación con esta cuestión se basa en distintos fundamentos que son claramente desafortunados y criticables, cuyo contenido debe ser tratado de forma individualizada.

La Resolución de 15 de octubre de 1996 confunde, en nuestra opinión, el deber de rendir cuentas con la relación jurídica de subordinación típica de las relaciones laborales. En efecto, pese a la argumentación sostenida por la Administración, lo cierto es que todas las actividades profesionales conllevan una obligación de rendir cuentas de la actuación desempeñada, cuya regulación es genérica en ocasiones (asesoramiento jurídico, por ejemplo), o más

³⁹ Esa misma opinión es mantenida por GÓMEZ MARTÍN, F., "Aspectos tributarios...", cit., pág. 44.

⁴⁰ Por ese mismo motivo, si la intervención fuera de un acreedor –tal y como posibilita la legislación vigente– su actividad no estaría sujeta al IVA, salvo que se tratara de una persona jurídica (como es sabido, el artículo 4 LIVA establece que se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles).

detallada en otras (auditores de cuentas o registradores de la propiedad, por ejemplo). Y es que el deber de rendición de cuentas es claramente compatible con la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos, pues de lo contrario no habría ninguna actividad profesional que mereciera esa calificación, ya que ninguna tiene un régimen de responsabilidad tan laxo que exima del deber de rendir cuentas. Por tanto, debe rechazarse el fundamento y la conclusión sostenida por la Administración, pues lo contrario determinaría la no sujeción de todas las actividades profesionales, lo que, obviamente, resulta inaceptable.

Por otro lado, la Resolución de 29 de octubre de 1996 rechaza la naturaleza empresarial o profesional de la actividad desarrollada por el comisario y el síndico basándose en que *“las funciones relacionadas con la administración prestadas por una persona física no suponen una ordenación de medios, éstas no constituyen una actividad empresarial en el ámbito del IVA”*. Afirmación ésta que resulta sorprendente porque, si la hemos entendido bien, supondría negar esa condición a todos los que carecieran de instalaciones materiales cuya ordenación fuera precisa para intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, lo que significaría la no sujeción al IVA de la mayoría de las actividades profesionales (abogados, auditores y economistas, entre otros). Por tanto creemos que debe rechazarse el fundamento y la conclusión de esta Resolución, porque confunde las actividades empresariales con las profesionales y exige a estas últimas una característica propia de las primeras.

Finalmente, debemos criticar la misma Resolución de 29 de octubre de 1996 en cuanto sostiene la sujeción al IVA del depositario, basándose en que *sí realiza una ordenación de medios que constituye una actividad empresarial sujeta*. Y la debemos criticar por el mismo motivo señalado anteriormente, y es que ese argumento refleja la errónea interpretación de la Administración al vincular la condición de sujetos pasivos del IVA a quienes disponen de instalaciones materiales. Sólo que en este caso la conclusión final es distinta, lo que encuentra su justificación, probablemente, en una confusión entre el significado civil y el significado concursal del concepto de *depositario*.

Por todo ello consideramos poco relevante el hecho de que las consultas anteriormente citadas sostengan la no sujeción de estas prestaciones de servicios.

4.3.3. La ponderación de las consecuencias jurídicas

Finalmente, y por los mismos motivos expuestos en relación con el IRPF, parece oportuno realizar algunas consideraciones sobre las consecuencias jurídicas derivadas de aceptar una u otra tesis. Si se mantuviera la no sujeción, dichas prestaciones de servicios no devengarían

an IVA, lo que supondría una pérdida de ingresos para la Hacienda Pública española y comunitaria⁴¹.

Además, los profesionales que intervienen desempeñando funciones de *administrador judicial* no tendrían que repercutir cuotas de IVA, y se verían abocados a un régimen de prorrata en la deducción de cuotas de IVA soportado, dado que en la mayoría de los casos destinarían los recursos materiales y humanos de su actividad profesional habitual al ejercicio de estas funciones de auxilio judicial.

En todo caso, creemos que cualquiera de las alternativas mencionadas serían compatibles con los principios constitucionales de justicia tributaria, por lo que este último criterio interpretativo resulta poco útil para dilucidar esta cuestión. Sin embargo, el Derecho Comunitario sí contiene unas exigencias de armonización que pueden influir en la conclusión final. En efecto, el contenido de la Sexta Directiva, anteriormente extractado, permite anticipar una intervención de los Tribunales ordinarios o del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en una eventual cuestión prejudicial) reconociendo la sujeción al IVA de dichas prestaciones de servicios.

5. Conclusiones

A la vista de todo lo expuesto, cabe formular las siguientes conclusiones:

- En la actualidad, existen diversos órganos de auxilio judicial en los procesos de suspensión de pagos y quiebras, integrados normalmente por profesionales —especialmente auditores de cuentas— pero en los que ocasionalmente pueden participar acreedores. En el Anteproyecto de Ley Concursal se prevé la creación de un órgano único de auxilio judicial, llamado *administrador judicial* en el que sólo participarán profesionales de distintos colectivos.
- Los principales problemas tributarios que suscita actualmente la intervención de profesionales en los procesos concursales consisten en la calificación de los honorarios devengados en el IRPF, y en la sujeción al IVA de esa prestación de servicios. La intervención de acreedores no profesionales o de personas jurídicas no suscita ninguno de estos problemas.
- En relación con el IRPF, la controversia más importante ha surgido con la Resolución de 8 de marzo de 2000, que considera que los rendimientos obtenidos por esos profesionales deben seguir el mismo régimen tributario previsto para los administradores de socie-

⁴¹ Como es sabido, uno de los recursos propios de la Comunidad Europea está constituido por un porcentaje de las bases imponible armonizadas de los Estados miembros. Por ello, y por el interés en lograr el cumplimiento de los objetivos previstos en el Derecho originario y derivado, es por lo que la Comisión podría ser parte en un eventual proceso relacionado con esta cuestión.

dades. Esa decisión tiene carácter vinculante en los términos previstos en la Disposición Adicional 20ª de la Ley 40/1998, por lo que es previsible que la Administración compruebe y liquide el impuesto en aplicación de estos criterios interpretativos.

- Pese a la Resolución citada, los contribuyentes pueden realizar una interpretación razonable de la norma y apartarse de los criterios establecidos por la Administración. Los principales argumentos para rechazar esa interpretación administrativa y defender la naturaleza profesional de la renta obtenida en el ejercicio de esa actividad son los siguientes a:
 - El auxilio judicial prestado por profesionales en los procesos concursales es una actividad profesional, ontológicamente idéntica a las demás actividades desarrolladas habitualmente en su ejercicio profesional, sin que existan motivos para atribuirles una naturaleza distinta.
 - Existen importantes diferencias ontológicas entre la posición del *administrador judicial* y el administrador societario, por lo que resulta desafortunado pretender realizar una equiparación entre ambos
 - La norma que califica los rendimientos de los administradores societarios como rendimientos del trabajo tiene carácter excepcional, y como tal no puede realizarse una interpretación extensiva que permita su aplicación a otros supuestos no establecidos expresamente por el legislador.
 - Las consecuencias jurídicas derivadas de aceptar esa interpretación administrativa resultarían contrarias a los principios constitucionales de justicia tributaria.
- Por lo que respecta al IVA, la controversia más importante ha sido suscitada por la existencia de algunas Resoluciones de la Administración Tributaria que consideran no sujetas a ese impuesto las prestaciones de servicios realizadas en los procesos concursales. En todo caso, a la luz de la Ley del IVA y, sobre todo, de las Directivas Comunitarias en materia de IVA, parece difícilmente cuestionable la sujeción al IVA de dichas prestaciones de servicios cuando son realizadas por un profesional (auditor de cuentas, abogado, perito mercantil, etc.).