

Régimen fiscal de los toreros:

Análisis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Comentario a la S.T.S. de 3 de julio de 2012, Recurso de Casación núm 340/2009. Referencia a la dictada el 16 de mayo de 2013, Recurso de Casación núm 4602/ 2010.

Jesús María Calderón González

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso–Administrativo de la Audiencia Nacional. Magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo.

Resumen

El presente artículo comenta una sentencia del Tribunal Supremo relativa al régimen fiscal de los toreros. Aunque no era un tema debatido por la Inspección, el ejercicio impugnado es el de 1999, en el que entró en vigor la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y aquella considera que estamos ante rendimientos de actividades económicas, se comienza recordando la jurisprudencia sobre la calificación de los rendimientos percibidos por dichos artistas.

Y después, el artículo, al glosar la sentencia del Alto Tribunal, hace referencia a cuatro cuestiones.

La procesal, de orden público, versa sobre la cuantía necesaria para acceder a la casación en supuestos de declaración conjunta, teniendo en cuenta que los recurrentes, el torero y su cónyuge, habían presentado una declaración de este tipo.

En lo que se refiere a las cuestiones de fondo, la primera hace referencia a la necesidad de motivar el inicio de las actuaciones inspectoras, cuestión donde el Tribunal exige que los recurrentes prueben la posible arbitrariedad de la Administración, lo que en este caso no ha acontecido.

La segunda plantea la deducibilidad como gasto de la compra de entradas realizadas por el torero y repartidas, después, a personas claves de la contratación taurina, gastos que la sentencia entiende deducibles al guardar evidente relación con sus futuros ingresos.

Finalmente, se rechaza la condición de incrementos injustificados de patrimonio respecto de aquellos ingresos de los que claramente se conoce su origen, más aún cuando esta figura siempre tiene carácter residual.

Abstract

This article comments on a judgment of the Supreme Court relating to the taxation of the bullfighters. Although not a topic discussed by the Inspectorate, exercise is contested 1999, which came into force the law 40/1998, of December 9, the Income Tax of Individuals and that considers this to earned income, we start recalling the jurisprudence on the qualification of the income earned by these artists. And then, the article, in glossing the judgment of the High Court, refers to four issues.

The procedural public policy, concerns the amount required to access the appeal in cases of joint statement, considering that the appellants, the bullfighter and his spouse had filed a statement of this kind.

In regard to the substantive issues, the first refers to the need to encourage the start of inspections, an issue which the Court requires that the plaintiffs prove the possible arbitrariness of the administration, which in this case has not happened.

The second raises the deductible as an expense ticket made by the matador and spread then to hiring key people taurine, expenses deductible in the ruling means keep clear regarding their future income.

Finally, we reject the unjustified increases provided regarding those assets income that clearly knows its origin, especially when this figure always has residual character.

Palabras Clave

Toreros, régimen fiscal, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Keywords

Bullfighters, personal income tax, tax and customs sistem.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que comentamos enjuicia una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 1999, casando la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 27 de noviembre de 2008, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 265/2006 y estima dicho recurso.

La Inspección, en Acta de disconformidad de fecha 7 de septiembre de 2001, modificaba las bases declaradas por el recurrente, torero de profesión, y su cónyuge, que habían declarado en régimen de declaración conjunta, al no admitir como gasto deducible las compras de entradas para los espectáculos en los que el propio recurrente participa como torero, y apreciar un incremento de patrimonio injustificado derivado de las diferencias entre las entradas en divisas y los ingresos por torear en América. Aunque no vayamos a entrar en la calificación como rendimientos de trabajo de los obtenidos por el matador de toros, calificación que, a los mencionados artistas, en el ejercicio que nos ocupa, 1999, ya no se mantiene por la Inspección, conforme al artículo 16. 3, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias: “3. *No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas*”, no podemos dejar de reseñar, pues fue una cuestión hartó debatida, la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión, expuesta, entre otras, en sentencia de 9 de febrero de 2012, recurso de casación núm. 3304/2008, FD3, resolución referida a ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la citada Ley 40/1998:

“La cuestión objeto del recurso de casación se refiere a la calificación, a efectos del IRPF, de las rentas que percibió el Sr. Nemesio en el desarrollo de su actividad como torero durante los ejercicios 1996 a 1998.

Para una mejor respuesta a la cuestión suscitada resulta necesario realizar dos consideraciones previas.

En primer lugar, la cuestión de fondo a la que se da respuesta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996, que sirve de soporte argumental tanto a la Administración como al TEAR y al TEAC, y que después recoge también la Audiencia Nacional, es la de la sujeción o no al IVA de las corridas de toros en que participó un matador de toros. Y a estos efectos, la Sentencia señala expresamente lo siguiente:

«El Estatuto de los Trabajadores, aprobado por la Ley 8/1980, de 10 de Marzo, distingue dos clases de relaciones laborales, la común, a la que se aplican las disposiciones de dicho Estatuto, y las especiales, que aparecen mencionadas en su artículo 2º, entre las cuales se halla (apartado 1, letra e), “la de los artistas en espectáculos públicos”. Esta relación laboral especial de artistas ya aparecía considerada como tal en la Ley 16/1976, de 8 de Abril, de Relaciones Laborales, con el compromiso de reglamentarla en el plazo de dos años, compromiso que no se cumplió. La Disposición Adicional Segunda del Estatuto de los Trabajadores preceptuó que se aprobaría el necesario reglamento en el plazo de dieciocho meses. Este plazo fue prorrogado por la Disposición Adicional de la Ley 32/1984, de 2 de Agosto (RCL 1984, 2012), y al fin se reguló el régimen laboral especial de artistas en espectáculos públicos por el Real Decreto 1435/1985, de 1 de Agosto (RCL 1985, 2023).

El artículo 1º de dicho Real Decreto dispone que “se entiende por relación especial de trabajo de los artistas en espectáculos públicos la establecida entre un organizador de espectáculos públicos o empresario y quienes se

dediquen voluntariamente a la prestación de una actividad artística por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de aquéllos a cambio de una retribución”; este mismo artículo incluye dentro de las actividades artísticas las que se celebran directamente ante el público, en las plazas de toros, obviamente, las corridas de toros y novillos.

Debe quedar claro que el organizador o empresario de corridas de toros, es el que alquila la plaza o la tiene en concesión o propiedad, adquiere las reses, contrata la publicidad, obtiene los permisos o licencias gubernativos, paga la Licencia fiscal de Actividades Industriales y Comerciales y contrata a los profesionales taurinos en sentido estricto que son, el matador de toros y su cuadrilla, integrada por los banderilleros, los picadores y el mozo de estoques, y aparte todo el personal de “Servicios de Plaza”, como son los timbaleros, los alguacilillos, etc. El empresario se encarga de la organización del espectáculo, si bien no tiene competencia alguna en el campo del arte taurino que incumbe al matador o sea al maestro, ni tampoco en orden a la dirección de la lidia, que corresponde según el Reglamento taurino, al Presidente. El empresario asume el riesgo empresarial, que viene determinado por la diferencia entre los ingresos que obtenga, nunca asegurados, y los gastos, en cambio, el torero y su cuadrilla no asumen este riesgo, porque actúan por cuenta del empresario, asumen, eso sí, los peligros propios de la lidia, y también el riesgo de fuerza mayor (lluvia, etc) que impida la celebración de la corrida, no obstante, una vez iniciada, si se suspende por fuerza mayor, el torero y su cuadrilla tienen derecho a percibir la retribución pactada.

Distinto por completo, es que el torero, como ha acontecido algunas veces, muy pocas, se convierta a la vez en organizador de sus propias corridas, pero este supuesto no se ha dado en el caso de autos, ni la Administración Pública lo ha pretendido en absoluto » (FD Séptimo).

Dicha resolución califica la relación entre el empresario taurino y el matador de toros como una relación laboral de carácter especial y de ahí deriva su no sujeción al IVA, aun reconociendo que en determinados supuestos (cuando «se convierta a la vez en organizador de sus propias corridas») podría considerarse al matador de toros como un empresario a efectos del mencionado impuesto. Pero lo que en ningún caso hace la citada Sentencia es calificar los rendimientos que percibe el torero como rendimientos del trabajo a efectos del IRPF.

Es por eso que llevan razón el recurrente cuando señala que es necesario diferenciar entre la actividad del empresario taurino y la actividad de matador de toros. Y también es cierto que no cabe invocar la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1996 a efectos de calificar las rentas percibidas por el torero en el ámbito del IRPF porque la citada Sentencia, como señala la parte recurrente, no solo no se pronuncia sobre el caso concreto, sino que no existe siquiera en la misma un mínimo examen de la LIRPF.

En segundo lugar, en los ejercicios objeto de comprobación, la norma vigente era la Ley 18/1991, que en su art. 24.1 definía los rendimientos íntegros del trabajo como «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo y no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales». Y, entre los rendimientos del trabajo se incluían, en virtud de lo previsto en el art. 25 de la citada norma, las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

La calificación de las rentas percibidas por un torero en el ejercicio de su profesión a efectos del IRPF es, obviamente, un problema de calificación jurídica, pues esta es la labor que corresponde hacer cuando se trata de encuadrar las rentas percibidas por un sujeto en alguna de las categorías de rendimientos regulados por la Ley. Ahora bien, la calificación de una renta procedente de una relación laboral, tanto común como especial, como rendimiento

del trabajo, quedaba supeditada, al igual que sucedió posteriormente con la Ley 40/1998 y continúa con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a que dichas rentas no tuviesen la consideración de rendimientos derivados de una actividad económica, empresarial o profesional, lo cual se producía, de acuerdo con lo previsto en el art. 40 de la Ley 18/1991, cuando el sujeto pasivo realizase una «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». En otras palabras, en el ámbito del IRPF, las rentas que percibe un torero en el ejercicio de su profesión no tienen por qué generar en todo caso un mismo tipo de rendimientos (ya sea trabajo o actividades económicas), sino que recibirán una u otra calificación en función de las circunstancias concretas en las que se desarrolle dicha actividad.

Por lo tanto, una interpretación sistemática de los citados preceptos conduce a que, para calificar unas rentas como rendimientos del trabajo, debe excluirse que éstas puedan ser consideradas rentas derivadas de una actividad económica. Y lo cierto es que para calificar la renta percibida por el matador de toros como rendimiento de actividad económica resulta necesario comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos por la norma; en concreto, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado.

Llegados a este punto, el comprobar si en el caso concreto se daban o no las circunstancias exigidas por la norma, es una cuestión cuya valoración realizó la Sala de instancia, y sobre la que concluyó expresamente que « [e]s posible que en ocasiones dicho matador pueda asumir la condición de empresario, tal y como apunta el Tribunal Supremo, pero esa situación, que se trataría de supuestos aislados, no ha sido acreditada en autos, pues los contratos celebrados entre los empresarios taurinos y el hoy recurrente y cuadrilla no han sido aportados ni ante la Inspección, que lo requirió en diversas ocasiones, ni ante esta jurisdicción. Además, la Inspección señala en sus informes ampliatorios, tras analizar la documentación presentada, “no se ha advertido que éste (el sujeto pasivo) organizara la celebración de los espectáculos taurinos en que participa, esto es, que procediera a la venta de entradas, contratara publicidad, adquiriera reses, solicitara permisos, indemnizara a los asistentes en caso de no celebración, etc.” » (FD Cuarto).

Sentado lo anterior, la decisión tomada por la Audiencia Nacional es una cuestión en la que no podemos entrar porque, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, « la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediatez, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios », sin que, en principio, salvo supuestos taxativos enumerados por este Tribunal, « pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley »; y ello como consecuencia de la « naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia » [entre muchas otras, Sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero ; de 9 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 4449/2004), FD Cuarto ; de 14 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 1629/2007), FD Tercero ; de 21 de mayo de 2008 (rec. cas. núm. 8380/2004), FD Cuarto ; de 18 de junio de 2008 (rec. cas. núm. 11399/2004), FD Cuarto ; de 9 de julio de 2008 (RJ 2008, 6128) (rec. cas. núm. 4341/2004), FD Sexto ; de 8 de octubre de 2008 ((rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto ; y de 22 de octubre de 2009, (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero].

En definitiva, no siendo susceptible de revisión en vía casacional el hecho probado por la Sentencia de instancia

La cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo, en los supuestos de declaración conjunta a los que ahora nos referimos el interés económico de cada cónyuge se corresponde con el importe total de la deuda tributaria de que se trate

de que, en este caso, el torero no realizaba una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado, debe negarse la calificación como rentas derivadas de una actividad empresarial, tal y como « la Inspección señala en sus informes ampliatorios, tras analizar la documentación presentada », y, en consecuencia, las rentas percibidas en el ejercicio de su actividad deben calificarse como rentas del trabajo conforme al art. 24 de la Ley 18/1991.

Y no habiendo denunciado la parte recurrente -o apreciando esta Sala- el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio -al no haberse recibido el proceso a prueba, o haberse inadmitido, declarado impertinente o dejado de practicar algún medio probatorio-, la infracción por la Sentencia de instancia de las normas que rigen el reparto de la carga de la prueba, la vulneración de las reglas de la sana crítica, o, en fin, cualquiera de los otros supuestos excepcionales en los que este Tribunal ha declarado que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación [véanse, entre muchas otras, Sentencias de 25 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero ; de 26 de febrero de 2008 (RJ 2008, 2127) (rec. cas. núm. 2377/2005), FD Cuarto ; y de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto], el presente motivo debe ser desestimado.

Pero es que, además, la parte recurrente ni siquiera ofrece en esta vía casacional argumentación alguna que permita desvirtuar la posición de la Administración, confirmada por la Sentencia impugnada, respecto de la existencia de una ordenación de medios para intervenir en el mercado. En el escrito de interposición del recurso de casación la representación procesal de don Nemesio , tras acertadamente señalar que la actividad de matador de toros puede «tener la consideración de actividad empresarial o profesional si realiza una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (pág. 7), sin embargo, después no ofrece razonamiento alguno que permita concluir que en este caso efectivamente se ejercía una actividad económica, pues se limita, bien a realizar afirmaciones categóricas sin sustento fáctico alguno, como decir que «es un hecho pacífico» o que «se trata de algo palmario» (pág. 7), o bien a realizar consideraciones de carácter general cuya finalidad es entender que en todo caso la actividad de matador de toros genera rendimientos de actividades empresariales al señalar que «[u]n mínimo conocimiento de los medios humanos y materiales que le son necesarios a un matador de toros para el ejercicio de su arte, y así ocurre con mi mandante, acredita que se dan todos y cada uno de los elementos que la LIRPF establece, esto es, que existe una ordenación de factores, tanto de trabajo personal (el propio artista, su cuadrilla, auxiliares de lidia, apoderado, etc.), como materiales (medios de transporte, ganadería, inmuebles, mobiliario, etc.), con el objetivo de desarrollar una actividad que intervenga en la prestación de un servicio» (pág. 10) o que «asume como profesional, todos los riesgos que se derivan de su actividad», pues «los resultados dependerán de su capacidad, competitividad, demanda de sus servicios por la clientela, etc.» (pág. 11).

En consecuencia, si no existe una calificación única de las rentas derivadas de la actividad del toreo como rendimientos de actividades empresariales, sino que su consideración como tales se supedita a que exista constancia de que esa actividad supone la ordenación de medios y recursos con la finalidad de intervenir en el mercado, y si la Administración entiende que dicha condición no se ha probado, y así lo confirma la Sala de instancia, por no haber

ofrecido la parte prueba suficiente en contrario, no podemos sino concluir que los rendimientos percibidos por don Nemesio son rendimientos del trabajo personal a efectos de su gravamen en el IRPF.

Igual doctrina hemos mantenido en la Sentencia de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4465/2007) en la que se planteaba la misma cuestión con relación a otro sujeto dedicado a la actividad del toreó y en la que ya se ponía de manifiesto la necesidad de probar en el caso concreto que existía la ordenación por cuenta propia que exige la norma para calificar las rentas como rendimientos de actividades empresariales.

La parte recurrente invoca, finalmente, la infracción del principio de capacidad contributiva por cuanto, al limitar la deducibilidad de los gastos a los supuestos tasados en él recogidos, estaría impidiendo la deducción de todos los gastos necesarios e imprescindibles para el desarrollo de la actividad del artista que, en cuanto tales, no suponen manifestación alguna de renta del sujeto pasivo, lo que provocaría una sobreimposición.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado esta Sala en la citada Sentencia de 18 de noviembre de 2010 en la que dijimos que «[t]ampoco puede afirmarse que se esté vulnerando el principio de capacidad económica garantizado en el art. 31.1 CE, por el hecho de que la Ley 18/1991 limite la cuantía de los gastos deducibles en los rendimientos del trabajo, porque es indiscutible que la generación de una renta del trabajo supone la obtención de una renta por un sujeto pasivo en un ejercicio que, por ser manifestativa de una capacidad económica, queda sujeta al IRPF en virtud de los arts. 1.2 de la Ley 44/1978 y 2 de la Ley 18/1991, preceptos que consideraban como renta de las personas físicas sometida a tributación “la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley” y “la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley”, respectivamente.

Tratándose, pues, de una renta concreta devengada, su sometimiento a tributación no hace sino responder al principio de capacidad económica. Distinto es que la renta sometida a tributación lo sea en términos brutos o netos, o se permita deducir unos u otros gastos, que es lo que sucede con los rendimientos del trabajo, de los que sólo se podían deducir los gastos tasados previstos en el art. 28 de la Ley 18/1991. Se trata de una opción más de política legislativa, como sucede, por ejemplo, con las rentas exentas ex art. 9 Ley 18/1991 (en las que la exención, en muchos casos, alcanzaba hasta un tope cuantitativo o se limitaba a una naturaleza o fuente concreta de renta), con los rendimientos del capital inmobiliario derivados de bienes inmuebles no arrendados (en relación con los cuales el art. 35.B) de la Ley 18/1991 nada más que permitía deducir las cuotas y recargos del IBI y los intereses financieros cuando de la compra de la vivienda habitual se trataba), con los rendimientos del capital mobiliario (respecto de los que el art. 39.Uno de la Ley 18/1991 únicamente autorizaba a deducir los gastos de administración y custodia), o, en fin, con determinadas pérdidas o gastos relacionados en el art. 44.Tres de la Ley 18/1991 (que no tenían la consideración legal de disminuciones).

Estamos, por tanto, ante una concreta manifestación de renta reveladora de una riqueza real, que no inexistente o ficticia, ni siquiera potencial, en cuya determinación y forma de gravamen el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, ha optado por someterla a tributación de una concreta manera y diferente del resto de las rentas gravadas por el Impuesto, coadyuvando al uso del tributo como un instrumento de política financiera que sirve, no sólo como fuente de ingresos, sino como vehículo para la realización de diferentes políticas sectoriales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 96/2000, de 25 de abril, FJ 8; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 4); pues, como reconoce el art. 1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria “[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como

La sentencia del TS que analizamos, comienza por recordar que en el expediente administrativo consta la Orden de Carga en Plan de Inspección y a continuación el Acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras

instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución" [Sentencia de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas núm. 5148/2003), FD Noveno] » (FD Cuarto).

Doctrina que debemos mantener en este caso ante la identidad de argumentos.

Por lo tanto, en virtud de todo lo expuesto, procede la desestimación de los motivos de casación planteados."

I. La sentencia hoy comentada analiza aquellas dos cuestiones, en sentido favorable al recurso de casación entablado, tal como expondremos, aunque con carácter previo, por ser esta una cuestión de orden público, estudia y rechaza la inadmisibilidad aducida por la representación del Estado, basada en la insuficiencia de cuantía del recurso.

Y es que el Abogado del Estado alegaba que ascendiendo el importe de la cuota regularizada a 164.639,37 euros y siendo dos los declarantes y recurrentes, la suma que constituía el interés casacional, era inferior a los 150.000 euros, previstos en el artículo 86.2.b), de la LRJCA, por lo que dicha liquidación no podía acceder al recurso de casación ordinario. Sin embargo, el T.S. no admite dicha alegación, a la vista de lo declarado por la propia Sala en auto de 21 de julio de 2005, recurso de casación núm. 8685/2003, que, a su vez, hacía suyos los argumentos de la Sentencia de 25 de mayo de 2000, recurso de casación núm. 5809/1995, al considerar que en los supuestos de declaración conjunta los declarantes quedan conjunta y solidariamente sometidas al impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos, pero no así de la sanción que pueda corresponder por defectos u omisiones de dicha declaración.

Aunque en el auto del Alto Tribunal se invocaba el artículo 89.4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que no estaba vigente en el ejercicio 1999, lo cierto es que en parecidos términos se pronunciaba el artículo 70.6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que si lo estaba en este último ejercicio.

Así la sentencia glosada señala en su FD1:

"Si por tanto, cada uno de los cónyuges responde de modo personal y directo por el importe total de la deuda tributaria resultante de la liquidación, y si, conforme a lo dispuesto en el art. 41.1 de la Ley de la Jurisdicción, la cuantía del recurso contencioso-administrativo vendrá determinada por el valor económico de la pretensión objeto del mismo, en los supuestos de declaración conjunta a los que ahora nos referimos el interés económico de cada cónyuge se corresponde con el importe total de la deuda tributaria de que se trate".

II. Y despejado ese óbice procesal, el T.S. enjuicia la posible infracción del, entonces vigente, artículo 29.a) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, aducida por los recurrentes "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

a. Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario,

equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo”.

Según los recurrentes, existe una falta absoluta de motivación de la orden de inicio de las actuaciones inspectoras, pues el procedimiento de comprobación fue iniciado indebidamente al no estar incluidos aquellos en un Plan de Inspección, sino en virtud de la orden dada en tal sentido que carecía de toda motivación. Se citaban en apoyo de sus pretensiones, sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia.

En tanto que no había existido motivación alguna de la orden de carga, no habían podido realizar ningún control de la actuación administrativa, por lo que se les había causado una evidente indefensión. Asimismo exponían que la fundamentación jurídica esgrimida por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional a los efectos de desestimar las pretensiones de la parte adolecían, cuando menos, de un defecto de motivación al limitarse a valorar la incidencia que tiene la falta de inclusión del contribuyente en un Plan de Inspección o la ausencia de notificación de la inclusión del mismo en un concreto Plan de Inspección, cuestión ajena a la planteada, que versa, precisamente, sobre la ausencia de motivación de dicha orden.

La sentencia del TS que analizamos, comienza por recordar que en el expediente administrativo consta la Orden de Carga en Plan de Inspección y a continuación el Acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras en el que se hacía constar: “Por Orden de Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y periodos que a continuación se detallan, le comunico el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en el artículo 140 de la LGT (RCL 2003, 2945) ”..... Orden que aparecía firmada por el Jefe de la Unidad al que hace referencia la Mencionada Orden de Carga, comunicación de inicio firmada sin objeción alguna por la parte”.

Refiere, también, la sentencia que esta cuestión no se planteó en el curso del procedimiento de Inspección, no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso seguido en la instancia en orden a acreditar una posible arbitrariedad de la Administración, a la que después haremos referencia.

Además, añade que de existir algún tipo de defecto, que no aprecia, resultaría convalidado mediante la aprobación de la liquidación por el Inspector Jefe, tal como preceptúa el artículo 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre .

Por otra parte, considera que lo que no puede hablarse es de falta de motivación de la sentencia recurrida, pues ésta, en la página 6, in fine, del Fundamento de Derecho Segundo hace expresa mención a la Orden de Carga.

Pero para el grueso de su argumentación el TS se remite a lo declarado en su sentencia de 18 de noviembre de 2010, recurso de casación, núm. 4465/2007, interpuesto por los recurrentes frente a la regularización practicada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los ejercicios 1996, 1997 y 1998.

En el FD3 de esa sentencia el Tribunal, reiterando su propia doctrina, Sentencias de 30 de septiembre de 2010, (rec. cas. núm. 5276/2005) y de 29 de abril de 2010, (rec. cas. núm. 2557/2006), al examinar el art. 29 a) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, recuerda que junto al modo normal de iniciación de actuaciones inspectoras, en cumplimiento y desarrollo de la planificación, a través de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad, existe la posibilidad de actuación en virtud de autorización escrita y motivada del Inspector-Jefe y que cuando la selección de los contribuyentes se realiza en aplicación de un plan, la referencia del mismo sirve de motivación al acto de inicio del procedimiento; no obstante, si resulta necesario una labor de selección adicional

para especificar la identificación del contribuyente elegido, dentro de los criterios del plan, ha de fundamentarse dicha labor, lo mismo que ocurre cuando se inician las actuaciones sin sujeción a Plan, porque el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos del inicio de la inspección. Así se reitera en el FD2 de la Sentencia de 8 de octubre de 2012, recurso de casación núm. 4258/2009.

Ahora bien, asimismo, se recuerda que el derecho expresado no supone que la simple omisión de la documentación relativa al inicio del procedimiento inspector comporte consecuencias invalidantes, salvo que se alegue y se pruebe que la selección de un determinado contribuyente se realizó al margen de la normativa establecida.

Y sobre todo se hace especial hincapié en la obligación del sujeto pasivo de poner de manifiesto en vía administrativa y económico-administrativa la supuesta arbitrariedad, a la que hacíamos referencia, de la Administración al iniciar las actuaciones inspectoras contra él, o de proponer en la vía judicial prueba dirigida a acreditar dicha arbitrariedad [entre otras, Sentencias de 6 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6610/2003), FD 5, y de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 266/2004), FD 5]. En el mismo sentido las sentencias de 5 de mayo de 2011, recurso de casación núm. 6282/2008, FD Segundo y recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 322/2009, FD Segundo.

Y tales extremos no fueron acreditados, según hemos visto, en el procedimiento por los recurrentes. Por eso no se admite la nulidad invocada.

III. No es ése, sin embargo, el criterio adoptado por la Sala Tercera respecto de las cuestiones de fondo planteadas.

La primera, tiene que ver de la **deducibilidad de gastos correspondientes a compras de entradas para espectáculos taurinos**. Según los recurrentes la Sala de instancia resuelve las cuestiones relativas al ejercicio 1999 con arreglo a lo dispuesto por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Renta de las Personas Físicas, aplicable hasta el ejercicio 1998, ejercicio en que fue derogada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, también del IRPF y al amparo de lo dispuesto en la ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, que fue sustituida, con efectos a partir del ejercicio 1996, por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, también del Impuesto sobre Sociedades, aplicando los criterios emanados de una jurisprudencia que analiza una normativa, en concreto el artículo 14 de la Ley 61/1978, que no resultaba de aplicación al caso de autos.

Y todo ello, cuando la propia Audiencia Nacional llega a admitir implícitamente que de resultar de aplicación la Ley 43/1995 al ejercicio 1999, se hubiera estimado la pretensión de mis mandantes.

En virtud del artículo 26 de la referida Ley 40/1998, el rendimiento neto de las actividades económicas se determina, aducía el recurso, con determinadas especialidades, según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Se indicaba, que a la hora de analizar los gastos deducibles había que acudir a la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 1999, esto es, al artículo 14.1 de la Ley 43/1995 :

“Artículo 14. Gastos no deducibles

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:
 - e. Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

Respecto de este tema, el TS, no sin antes indicar que el mismo debe articularse por la vía de la letra d) del artículo 88.1 de la LRJCA, como, con acierto procesal hacen los recurrentes en el motivo tercero de su recurso, casa la sentencia de la Audiencia Nacional que había calificado los gastos correspondientes a compras de entradas para espectáculos taurinos como liberalidades.

El TS viene a afirmar que debe admitirse, incluso antes de la vigencia de la Ley de 1995, que los gastos de relaciones públicas y de promoción, y en general, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas no son liberalidades, en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos

La sentencia de instancia se pronunciaba sobre dicho tema en los siguientes términos:

"(...) el Tribunal Supremo ya ha tomado en consideración la nueva regulación de la materia, señalando en la STS de 1 de octubre de 1997 que "venturosamente, la nueva Ley de este impuesto, de 27 diciembre 1995 (que, por supuesto, no es de aplicación al caso de autos, si bien puede servir de elemento interpretativo de la anterior), dice en su art. 14 que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:... e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

De esta forma parece que el nuevo precepto viene a decirnos que son gastos necesarios para la obtención de los ingresos: 1) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; 2) los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; 3) los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y 4.) los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto".

Conforme a lo expuesto, el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesariedad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia. Pues bien, partiendo del carácter de "gasto deducible", conforme a la normativa aplicable al ejercicio liquidado, la cuestión sobre la procedencia de su consideración en la liquidación practicada por la Inspección depende del hecho de que la sustentación fáctica de dicho gasto sea acreditado por el sujeto pasivo a través del adecuado medio de prueba.

La Sala, aplicando la doctrina anteriormente expuesta, tampoco puede aceptar la deducibilidad del citado gasto y, por ende, comparte plenamente la decisión respecto de éste alcanzada, por cuanto la necesidad del mismo no ha resultado acreditada, tratándose de gastos que simplemente pueden resultar convenientes para la gestión de

la empresa, pero, ante la ausencia de la necesidad y de la probada conexión con los ingresos obtenidos, resulta procedente la desestimación de dicho motivo de impugnación; máxime teniendo en cuenta que, como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de noviembre de 2.001 (rec. núm. 4046/1996) “aún cuando la sentencia de 1 de octubre de 1997 parece apuntar la posibilidad de la aplicación de los criterios interpretativos más extensivos, ya apuntados en el artículo 14.1.f) de la nueva Ley 43/1995, no debe olvidarse que tal precepto y lo en él establecido (que da contenido específico al concepto jurídico indeterminado de “liberalidad”) no estaba, sin embargo, ya, en vigor al tiempo de los hechos examinados en estos autos, que, por tanto, han de someterse a la doctrina que ha venido imperando incluso hasta las últimas sentencias antes citadas”.

En consecuencia, los gastos causados por el sujeto pasivo del Impuesto, constituidos por “compras de entradas” en los espectáculos en los que interviene como “torero”, son, en principio, distintos de los gastos de promoción, publicidad o de propaganda, al no estar acreditado el destino de las mismas y su finalidad, que lo acrediten como de “necesarios”, como declara la jurisprudencia antes citada, al tratarse de gastos “convenientes”, que derivan más de un uso social, cuyo fundamento es distinto al propio de “gasto necesario” fiscal. Es cierto, se reitera, que, como hemos visto, la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, vigente, ha introducido una nueva regulación sobre esta materia, conforme establece su art. 1, pero no es menos cierto que esta normativa no resulta aplicable al caso, dado el ejercicio liquidado”.

Es decir, para la Sala de instancia, aún aplicando la doctrina que de este último artículo ha extraído el Tribunal Supremo, tampoco dichos gastos eran deducibles al no haber quedado acreditadas su necesidad y conexión con los ingresos obtenidos, aunque pudieran ser convenientes.

El TS no acepta esos argumentos ,invocando su sentencia de 25 de enero de 2010 ((rec. de cas. para la unificación de doctrina 69/2005), que viene a afirmar que debe admitirse , incluso antes de la vigencia de la Ley de 1995, que los gastos de relaciones públicas y de promoción, y en general, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas no son liberalidades, en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos.

Recuérdese al respecto, la sentencia de la Sala del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1987, que consideró deducibles las cantidades entregadas por una empresa (un casino de juego) al Ayuntamiento de una localidad para financiar los festejos con objeto de fomentar el turismo de la misma, pues tales gastos se hacían “con el fin de hacer propaganda indirecta del mismo -del casino- para potenciar una mayor clientela que redunde en beneficio de la sociedad titular del mencionado casino”, la de 12 de diciembre de 2007, recurso de casación 2860/2002, que consideró deducibles los “regalos e invitaciones a clientes” y la de 16 de octubre de 2008, recurso de casación 9223/2004, que no consideró liberalidades las “comidas con terceros”, sentencias todas ellas que enjuiciaron liquidaciones giradas antes de la Ley 43 /1995 .

Y dado que la sentencia recurrida considera que esos gastos si eran convenientes, esa circunstancia – dice el T.S- permite integrarlos en la mencionada interpretación jurisprudencial del artículo 14 de la Ley 43/1995 y por eso excluirlos de la noción de liberalidad, habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el caso, incluido, su importe 6.716.530 pts., en el ejercicio 1999 , al tratarse de la entrega de entradas por parte del torero a periodistas y medios de comunicación, representantes de otros toreros, empresarios y, en general, a personas clave en la contratación dentro del mundo taurino, pues ello conforma, en opinión de la Sala, un elemento promocional de primer orden de su actividad al tener un impacto evidente en la posibilidad de ser contratado, bien para más plazas bien para plazas de mayor categoría.

Aparte de lo expuesto, no debemos olvidar, que según el Código Civil, artículo 3.1, las normas deben ser interpretadas, entre otros factores, “según la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”, interpretación a la que se adecua la doctrina del TS.

Añade la sentencia analizada en su FD4, para recalcar su argumentación, lo siguiente: *“Por otra parte, consta en las actuaciones practicadas que el torero don... toreó en más de cien corridas al año en los ejercicios 1996 a 1998 (folios 25 y 26). En 1999 la parte aduce que toreó en más de 125 corridas. A una media de 10.000 pesetas (60,1 euros) por entrada, se obtiene que la media de compra de entradas resulta ser de cinco por corrida, número que no resulta excesivo y sí perfectamente acorde con la actividad de relaciones públicas con medios de comunicación, representantes de toreros y empresarios de otras plazas.”*

Resulta evidente para el Tribunal que si la Administración ha podido determinar que las entradas en divisas corresponden a rendimientos derivados de su actividad, dadas las fechas de declaración de estos ingresos en las cuentas bancarias y la fecha en que tuvieron lugar las corridas en los países hispanoamericanos, es claro que la calificación otorgada por la Administración no puede ser mantenida, pues el origen de dichos ingresos resulta perfectamente determinado, remitiéndose para ello al propio expediente

Todo lo expuesto, conduce a la Sala a admitir la deducibilidad de dichos gastos.

Añadir al respecto que la sentencia del Alto Tribunal de 14 de mayo de 2013, recurso de casación 4602/2010, ha vuelto a referirse a esta cuestión en la regularización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1996, 1997 y 1998, respecto de determinados contribuyentes que gestionaban o participaban en la gestión de diversas plazas de toros en distintos lugares de la geografía española.

Y lo ha hecho tanto respecto de las entregas gratuitas de entradas o pases de favor efectuadas a trabajadores, gentes del sector taurino, medios de comunicación, funcionarios y otros destinatarios relacionados con la actividad taurina, así como respecto de la deducibilidad de las entradas entregadas de forma gratuita a autoridades y funcionarios. Así en el FD 7, apartado II de la sentencia y respecto a la primera de las entregas, respecto de las que la Inspección había admitido que 250 entregadas de forma gratuita, podían considerarse que respondían a los usos y costumbres propias de cada del sector y exigidas para el desenvolvimiento correcto y eficaz de la actividad empresarial de gestión y explotación de una plaza de toros, después de considerar correcto ese modo de actuar, afirma en su página 24, lo siguiente:

“(…) Esta Sala comparte los razonamientos de la sentencia recurrida, que se aceptan en lo sustancial. A ello se debe añadir que la prestación de servicios de forma gratuita por un empresario supone una determinada riqueza, real o potencial, y como tal riqueza es susceptible de gravarse como renta, en cuanto demuestra una determinada capacidad económica, no existiendo, por tanto, lesión al principio de capacidad contributiva. Tampoco puede hablarse de lesión al principio de igualdad, pues el Impuesto sobre Sociedades responde a otra estructura económica, y difiere sustancialmente del Impuesto sobre la Renta, debiendo atenderse en la comparación no a un elemento aislado sino al tributo en su conjunto.

Lo que se ha hecho no es otra cosa que aplicar el art. 41.cinco de la Ley 18/1991, que considera como rendimiento neto de actividades empresariales "los bienes o servicios objeto de la actividad que el sujeto pasivo ceda o preste a terceros de forma gratuita". Es cierto que el art. 14.1.e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su párrafo segundo, establece que "No se entenderán comprendidos en esta letra (donativos y liberalidades) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con respecto al personal de la empresa ni los realizados para proporcionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos". En aplicación de este precepto se excluyeron 250 entradas, en virtud de lo dispuesto en el contrato de arrendamiento que doña C. P. tenía con la Real Maestranza de Sevilla. La extensión de esta exclusión a otras entradas hubiera requerido una prueba, que pese a lo alegado por los recurrentes, correspondía a ellos en el doble aspecto de que eran gratuitas y respondían a los usos y costumbres, conforme se deduce del art. 114 LGT. Al no existir dicha prueba, la conclusión a la que llega la Sala de instancia es la correcta, conclusión que al recaer sobre materia probatoria no puede ser corregida en casación, máxime, como ya se dijo anteriormente, cuando la parte ha podido en los diferentes momentos e instancias del procedimiento y vía jurisdiccional haber aportado dicha prueba y no lo ha hecho. Por último, cabe indicar, que es el propio art. 41.Cinco de LIRPF el que determina que en estos casos de cesiones gratuitas se atenderá al valor normal de mercado, que en el caso concreto de las entradas no puede ser otro que el de la venta al público".

En el citado Fundamento, apartado III. página 25, al enjuiciar la segunda de las entregas, es decir, de las entregadas de forma gratuita a autoridades y funcionarios, en cuanto tienden a dar prestigio a las corridas de toros, e involucran a las mismas en su permisibilidad, evitando su prohibición, el T.S. confirmando las actuaciones practicadas y los razonamientos de los jueces a quo, declara lo siguiente:

" (...) El motivo debe desestimarse, pues el art. 14.1.e) exige para la exclusión de estas entregas, que se realicen con el fin de promocionar la actividad empresarial, haciendo necesario una prueba precisa de la correlación entre la entrega y la promoción, lo que queda excluido por no tener los destinatarios la condición del altos Cargos, y por tanto de una significación especial de trascendencia pública. "

IV. La segunda cuestión de fondo enjuiciada en el recurso de casación tiene que ver con el hecho de que la Audiencia Nacional estima procedente que la **diferencia entre la entrada en divisas procedentes de los países hispanoamericanos y los ingresos procedentes de los contratos celebrados en dicho continente en el ejercicio 1999 reciba el tratamiento de incrementos injustificados de patrimonio** y ello en virtud de lo establecido en el artículo 49 de la Ley 18/1991 que establece " *que tendrán la consideración de incrementos injustificados de patrimonio los bienes y derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo*".

A juicio de la parte es obvio que la normativa aplicable al ejercicio liquidado es la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, consideran los recurrentes que el fallo de la Sala de instancia vulnera además el artículo 37 de la Ley 40/1998 que dispone lo siguiente:

"Artículo 37. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificados los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de

deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción".

En relación con esta cuestión, refieren los sujetos pasivos del tributo que en el curso del procedimiento inspector no dejaron de reconocer en ningún momento el error en que incurrieron en la declaración de sus rendimientos y explicaron igualmente que este error obedecía a la falta de conciliación contable entre los rendimientos por tipo de cambio derivados del cobro de las corridas en divisas con los rendimientos derivados de las actividades desarrolladas en el extranjero. No obstante, afirman la premisa de que esta circunstancia nada tiene que ver con la calificación que estos rendimientos no incluidos en la declaración debían tener.

Así, la parte entiende que la Inspección debería haber considerado la totalidad de las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en América como rendimientos de actividades económicas. Otra calificación no hubiera sido posible en atención a las Diligencias que contienen las entradas por divisas y los ingresos procedentes de corridas celebradas en el mismo continente prácticamente en las mismas fechas en que se efectúan los ingresos.

Conforme a lo expuesto en el recurso, el Alto Tribunal estima el motivo apoyándose en lo declarado en sentencia de 19 de junio de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina 265/2004):

"(...) por la regulación de los incrementos de patrimonio no justificados de que la sentencia recurrida deja constancia, y de la doctrina jurisprudencial que la interpreta, se deriva que la acreditación de renta y patrimonio suficiente es prueba bastante para desvirtuar la existencia de la pretendida regularización, sin que sea necesaria para la sentencia recurrida la concreta acreditación de qué fondos fueron concretamente los empleados".

Con arreglo a esta doctrina, resulta evidente para el Tribunal que si la Administración ha podido determinar que las entradas en divisas corresponden a rendimientos derivados de su actividad, dadas las fechas de declaración de estos ingresos en las cuentas bancarias y la fecha en que tuvieron lugar las corridas en los países hispanoamericanos, es claro que la calificación otorgada por la Administración no puede ser mantenida, pues el origen de dichos ingresos resulta perfectamente determinado, remitiéndose para ello al propio expediente. Lo contrario supondría, afirma aquél, que no se pudieran nunca regularizar rentas no declaradas por el sujeto pasivo, pues estas siempre se tratarían como incrementos injustificados de patrimonio, figura que siempre debe tener un evidente carácter residual.

V. En definitiva, la STS de 3 de julio de 2012 estima el recurso de casación y el propio recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes.

