

Sumario

Presentación:

Begoña Solano	7
-------------------------	---

Editorial:

Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente	
Antonio Cayón Galiardo.	9

Estudios

La motivación en el Procedimiento de Inspección Tributaria	
Olga Berta Carreras Manero	25
Tratamiento de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades. (Comentario a propósito de dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda, del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2008)	
Enrique Jiménez-Reyna Rodríguez	61
El IVA y los contratos de arrendamientos de viviendas con opción de compra	
Francisco Javier Sánchez Gallardo	113

Jurisprudencia.

STS de 23-10-2008. Nulidad del art. 109.4 del Reglamento de Impuestos Especiales	137
STS de 28-11-2008. Las ayudas recibidas por los ganaderos no están sujetas a IVA por ser de interés general.	139
STS de 12-2-2009. Cajeros automáticos de entidades bancarias. Tasa municipal ajustada a Derecho	141
STS de 4-3-2009. Reglamento de Aplicación de los Tributos. Desestimación de recurso presentado por la Cámara de Comercio	142
STSJ de Madrid de 20-9-2008. Recurso cameral para los obligados por el IRNR.	145
STSJ de la Comunidad Valenciana de 20-1-2009. Cambio de domicilio. Necesidad de agotar otras posibilidades antes de acudir a la notificación edictal.	147
Auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de San Sebastián de 17-12-2008. Privilegio en la ejecución para los créditos tributarios	148

Doctrina Administrativa

RTEAC de 18-12-2008. Transmisión de vivienda habitual. Exención por reinversión. Obligaciones formales	153
RTEAC de 10-9-2008. Sanciones tributarias. Medidas cautelares..	156
RTEAC de 26-2-2009. Calificación de los pagos por servicios de consultoría realizados a sociedades y personas físicas.	158

Unión Europea

STJCE de 19-2-2009. Asunto: C-1/08. Sexta Directiva IVA– Decimotercera Directiva IVA –Lugar de la prestación – Prestaciones de publicidad – Devolución del IVA – Representante fiscal	163
Conclusiones del TJCE de 5-3-2009. Asunto: C-397/09. Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos – Concentración de capitales – Medidas de reestructuración – Traslado del domicilio estatutario de una sociedad.	170
STJCE de 2-4-2009. Asunto: C-459/07. Código aduanero comunitario – Artículos 202 y 233, párrafo primero, letra d) – Nacimiento de la deuda aduanera – Introducción irregular de mercancías – Decomiso con confiscación – Extinción de la deuda aduanera – Momento en que debe producirse el decomiso	172
STJCE de 23-4-2009. Asunto: C-544/07. Artículo 18 CE – Normativa en materia de impuesto sobre la renta – Deducción del impuesto sobre la renta de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en el Estado miembro de tributación – Denegación de la deducción de las cotizaciones abonadas en otros Estados miembros	179

Presentación

Begoña Solano
Directora Técnica
del Gabinete de Estudios de la AEDAF

La Revista Técnica Tributaria nació en 1.988 con la vocación de servir como herramienta de divulgación científica y práctica para sus asociados, aunque abierta, naturalmente, a la contribución de todos aquellos especialistas que deseen difundir los resultados de sus estudios e investigaciones más recientes.

Con una periodicidad de cuatro números al año, la Revista Técnica Tributaria incluye una serie fija de secciones, entre la que destaca su parte de estudios, cuerpo principal de cada número, dedicada a temas particularmente relevantes para los profesionales del derecho tributario. En esta edición, os presentamos el artículo de la profesora Olga Berta Carreras Manero, donde examina la motivación de los actos dictados dentro del procedimiento de inspección, y las consecuencias de su incumplimiento. En segundo lugar, Enrique Giménez-Reyna Rodríguez analiza dos Sentencias del Tribunal Supremo sobre la retribución de administradores y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades. Y por último Francisco Javier Sánchez Gallardo, analiza un tema de rabiosa actualidad como es las implicaciones fiscales, concretamente en el IVA, de los contratos de arrendamientos con opción a compra, analizando entre otras, la reciente consulta de la Dirección General de Tributos de 28 de octubre de 2008.

Además, este número contiene como suele ser habitual, la sección de Doctrina Administrativa y la de Jurisprudencia Nacional, donde se reseñan los pronunciamientos más notables tanto de los órganos administrativos como de los órganos jurisdiccionales que, sin relación directa con la primera parte, merecen ser incluidos por su novedad o relevancia. Tras estas dos secciones, hay otra más, dedicada a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, donde se analizan las sentencias más recientes de este tribunal, y de las que sus comentaristas extraen conclusiones, tan trascendentales en los distintos ordenamientos jurídicos de los países miembros.

De lo señalado hasta ahora se puede apreciar, por tanto, que la revista se mueve tanto en una dimensión teórica, y de vanguardia, en el tratamiento de nuevos temas, como en una dimensión práctica, en el terreno del debate y la reflexión concretos, y más apegada a la realidad cotidiana, y en todo caso, y con un denominador común, un claro interés por mantener a los profesionales al día en la constante fugacidad

y mutabilidad del derecho tributario. Por ello, la Revista Técnica Tributaria ofrece sus páginas e invita a contribuir en ellas a todos los que, compartiendo sus inquietudes, se preocupan por abrir y extender sus conocimientos y puntos de vista sobre esta materia tan apasionante.

No podemos dejar de mencionar en este número, el próximo inicio de la campaña de sociedades 2008, que será la primera que se lleve a cabo bajo la vigencia del nuevo Plan General de Contabilidad, que se prevé cargado de trabajo por el gran número de modificaciones que ha habido que afectan a esta cuestión, que en muchos de los casos ha impedido su correcta planificación y preparación.

Con el fin de no extenderme demasiado en esta presentación, voy a pasar por último al apartado de los obligados, y no por ello menos sinceros, agradecimientos. En primer lugar, quisiera mostrar mi agradecimiento a los autores que desde sus arduas y ocupadas tareas propias, vienen colaborando y enriqueciendo los contenidos de los distintos números de la revista, con mención especial al profesor Cayón Galiardo, quien contribuye inestimablemente a su evolución.



El IVA y los contratos de arrendamientos de viviendas con opción de compra

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Farnós-Franch, abogados y asesores tributarios

Miembro de la AEDAF

Resumen

El presente artículo versa sobre el tratamiento en el IVA de las operaciones de arrendamiento con opción de compra, analizando recientes consultas de la Dirección General de Tributos, que versan sobre la materia objeto de análisis, entre otras, la de 28 de octubre de 2008, que parece mostrar un cambio de criterio en cuanto a la exención de las entregas que se realizan a arrendatarios distintos del que ocupó inicialmente la vivienda cuando esta ocupación se produjo en virtud de un contrato con opción de compra, entendiéndose por tanto que cuando una transmisión haya ido precedida de un arrendamiento con opción de compra se considera la transmisión como una primera entrega del inmueble, sujeta y no exenta.

Palabras clave

Impuesto sobre el Valor Añadido. Exenciones. Arrendamiento. Arrendamiento con opción de compra. Autoconsumo de bienes.

Abstract

This article outlines the VAT treatment of leasing transactions with purchase option, and also discusses recent consultations of the Directorate General for Taxes, concerning the subject matter of analysis, among others, the consultation of 28th October 2008. This consultation seems to show a change in the criterion regarding the exemption of deliveries made to tenants who are not the same as the one who occupied the dwelling initially and when the staying was under a purchase option contract. Therefore it means that when a transmission is preceded by a lease with purchase option the transmission is considered as a first delivery of the property, subject to VAT and not exempt from it.

Keywords:

Value Added Tax. VAT exempt. Lease. Lease with purchase option. Self-supply of goods.

La crisis por la que atravesamos ha obligado a muchas empresas, especialmente las que han estado relacionadas con el sector inmobiliario, a modificar sus estrategias de comercialización. De estas, probablemente las dedicadas al negocio inmobiliario son las que están atravesando por mayores dificultades, con un stock de vivienda construida que no encuentra salida en el mercado. Una de las formas a través de las cuales se está intentando movilizar este stock es su arrendamiento, que se suele acompañar de una opción de compra que permite al arrendatario, si sus condiciones se lo permiten, la adquisición en firme de la vivienda.

Como veremos, en cuanto a la exención o no de estas operaciones, desde la perspectiva del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, LIVA en lo sucesivo, parece clara la voluntad de la norma de que dichas operaciones, cuando se refieren a viviendas de nueva construcción, estén en todo caso sujetas y no exentas en el IVA. De hecho, cuando el arrendamiento se acompaña de una opción de compra, no agota la primera entrega de la edificación, siendo factible interpretar que aunque se haya producido un uso continuado de la misma por más de dos años, si dicho uso se realiza por la existencia de un contrato de arrendamiento con opción de compra, la posterior entrega del inmueble a un tercero sigue siendo una primera entrega sujeta y no exenta de IVA. Es una cuestión dudosa o controvertida, como veremos.

Otro problema en estas operaciones es la relevancia que se le dé al autoconsumo que se produce cuando se modifican sus condiciones de uso, esto es, cuando viviendas que se habían promovido para la venta se destinan de manera sobrevenida al arrendamiento con opción de compra. Si efectivamente se considera que este cambio de uso constituye un autoconsumo de bienes, sujeto al impuesto, y se considera que dicho autoconsumo agota o consume la primera entrega de las edificaciones, podría ocurrir que esta aparente voluntad del legislador, de considerar estas operaciones sujetas y no exentas en todo caso, quedara en entredicho.

Estando sujeto y no exento el arrendamiento, la tributación que le corresponde es la misma que procede para cualquier otra prestación de servicios sujeta y no exenta, su gravamen al 16%, lo cual, tratándose de viviendas, resulta un tanto chocante. En caso de que estas operaciones se asimilen a entregas de viviendas, no estaría de más que su tributación se produjese, ya desde el principio, al tipo que corresponde a las entregas de viviendas, esto es, al 7%. En este punto, parece que el cambio en el derecho positivo es la única vía para alcanzar este resultado.

Este contexto de incertidumbre, o falta de coherencia en la norma, probablemente es lo que ha dado lugar a la disposición adicional primera de la Ley 4/2008, que establece lo siguiente:

“El Gobierno presentará en el plazo de tres meses un plan de medidas que incentiven, en el marco de la normativa de la Unión Europea, la promoción de viviendas para destinarlas al arrendamiento con opción de compra y que fomenten la rehabilitación de viviendas.”

Esta disposición invita al Gobierno a presentar un proyecto de Ley en el que se aborde esta cuestión, proyecto que debería ser la vía para pacificar la cuestión. Está por ver el cumplimiento de esta disposición.

Entrando con algo más de detalle en la exposición de las ideas que hemos esbozado, las cuestiones que hemos de analizar son las siguientes:

1. El tratamiento del arrendamiento por sí mismo en cuanto a su exención, devengo, base y tipo impositivo aplicable.
2. El efecto que puede tener el cambio en las condiciones de uso de las viviendas.

I. Tratamiento del arrendamiento con opción de compra: Exención, devengo, base y tipo impositivo aplicable

Esta cuestión ha sido objeto de varias contestaciones recientes de la Dirección General de Tributos, DGT, que responden a las diferentes modalidades contractuales que han sido sometidas a su consideración. En ellas, la DGT hace una aplicación conjunta de dos preceptos de la LIVA, que son los siguientes:

1º. El artículo 20.uno.22º LIVA, conforme al cual están exentas las **segundas y ulteriores entregas de edificaciones** cuando tengan lugar después de finalizadas su construcción o rehabilitación. Su tercer párrafo dispone lo que sigue:

“A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.”

Recordemos que el artículo 20.uno.22º LIVA establece la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, quedando sujetas y no exentas las primeras entregas que tienen por objeto edificaciones de nueva construcción o que se han rehabilitado.

Asimismo, se califica como segunda entrega, exenta de imposición, la que se produce después de que la edificación hubiera sido utilizada durante más de dos años por cualquier título, salvo que la citada entrega tenga por destinatario a quien la haya venido usando desde la finalización de su construcción o rehabilitación.

El efecto que puede tener el uso de una edificación después de finalizada su construcción o rehabilitación lo podemos esquematizar en el siguiente cuadro:

Uso y posterior transmisión de edificaciones				
Edificación	Plazo transcurrido desde la finalización de la construcción o rehabilitación			Tratamiento
Edificación no utilizada	Plazo inferior a 2 años			No exenta
	Plazo igual o superior a 2 años			No exenta
Edificación utilizada	Edificación utilizada por el promotor	Plazo inferior a 2 años		No exenta
		Plazo igual o superior a 2 años		Exenta
	Arrendamiento sin opción de compra o derecho real de uso o disfrute	Al arrendatario o titular del derecho de uso o disfrute		No exenta
		A un tercero	Plazo inferior a 2 años	No exenta
			Plazo igual o superior a 2 años	Exenta

Por consiguiente, en caso de que una edificación hubiera sido utilizada por una misma persona desde la finalización de su construcción o rehabilitación, la entrega que se realice de la misma será una primera entrega, sujeta y no exenta. Esta calificación es independiente del número de años durante los cuales dicha edificación hubiera sido utilizada.

En el supuesto de que, por el contrario, entre la entrega de la vivienda y la finalización de su construcción o rehabilitación, mediara su utilización por un tercero, supuesto que ésta sea por un periodo superior a dos años, la posterior entrega de la vivienda resultará ser una operación sujeta pero exenta, al considerarse segunda o ulterior entrega de edificaciones.

En cierto modo, este uso por más de dos años “agota” o “consume” la primera entrega de la vivienda, por lo que se haga posteriormente con la misma para asimilarse a segunda o ulterior entrega de edificaciones.

Lo anterior ha de matizarse en el sentido de que si este uso se produjera por el propietario de la misma, y su uso se hubiera producido como consumidor final, esto es, a título particular, probablemente debería considerarse que este destino de la edificación al uso privado constituye un autoconsumo de bienes, sujeto a imposición conforme al artículo 9.1º.a) LIVA, por traspaso de bienes al patrimonio particular del titular de la actividad. La posterior transmisión de la edificación sería una operación que realizaría en tanto que particular, no sujeta a IVA, al dejar de concurrir el elemento subjetivo del hecho imponible.

En esta construcción lógica, sin embargo, hay un elemento dudoso o controvertido, que viene dado, precisamente, por la excepción que el mismo artículo 20.uno.22º LIVA establece para el caso de que se trate de arrendamientos que se pactan con opción de compra. De hecho, la excepción se produce por el hecho de que los arrendamientos a cuyo uso se les da la virtualidad o efecto que se ha señalado en los párrafos anteriores son los arrendamientos “sin opción de compra”, de donde cabe inferir, “a sensu contrario”, que a los arrendamientos que incorporan dicha opción el tratamiento que les dispensa la LIVA es distinto.

Más adelante, se analizará el efecto que este trato específico puede tener.

2º. Del mismo modo, hay que tener en cuenta el artículo 20.uno.23º LIVA, que establece la exención de los arrendamientos de edificaciones que se usan como viviendas, pero dispone una excepción para este beneficio fiscal: los arrendamientos en los que hay una opción de compra y son tales que la entrega de la edificación quedaría, por sí misma, sujeta y no exenta (letra d').

Cabe interpretar que la exención o no del arrendamiento depende del régimen de tributación de la entrega de la edificación

Cabe interpretar que la exención o no del arrendamiento depende del régimen de tributación de la entrega de la edificación, lo cual habría de valorarse en función de lo que se infiere del precitado artículo 20.uno.22º LIVA.

En el supuesto de que la entrega de la edificación que se está arrendado fuera una operación sujeta y no exenta, su arrendamiento con opción de compra será igualmente una operación sujeta y no exenta. Por el contrario, si el arrendamiento tiene por objeto una edificación cuya entrega habría de estar sujeta pero exenta, entonces el arrendamiento de la misma con opción de compra será una operación sujeta pero exenta.

Se trata, en última instancia, de evitar que a través de arrendamientos con opción de compra se consiga la exención de operaciones que, en cuanto tienen por objeto edificaciones de nueva construcción o rehabilitación, han de estar sujetas y no exentas. Bien es cierto que la exención en el IVA puede resultar en un perjuicio considerable, cuando limita el derecho a la deducción de cuotas de IVA soportado que pueden llegar a ser de un importe considerable; sin embargo, la norma pretende que se pueda conseguir este efecto. A través de la conjunción de los dos preceptos que hemos comentado, la norma pretende la sujeción y no exención de las entregas de edificaciones nuevas, con independencia de que éstas se hagan tal cual o precedidas de un arrendamiento al que se acompaña una opción de compra.

En esta inteligencia, lo que se comentará más adelante en cuanto al posible efecto o relevancia que se pudiera dar al cambio en las condiciones de uso y explotación de las viviendas o cualesquiera otras edificaciones ha de relativizarse; carecería de lógica que esta construcción que acabamos de presentar, que parece coherente, se enervase por el hecho de que las edificaciones se hubieran construido para proceder directamente a su transmisión y el cambio en las condiciones de explotación de las mismas condujera a la conclusión de que, por esta razón, se produce un autoconsumo sujeto y no exento que agota la primera entrega, de resultados del cual lo que se haga posteriormente con la edificación da lugar a operaciones sujetas pero exentas de IVA.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta el juego de otros artículos de la LIVA que son relevantes, según el caso. Se trata de los siguientes:

1. El 8.dos.5º, que dispone la consideración como entrega de bienes de los contratos de arrendamiento con opción de compra cuando ésta es vinculante para el arrendatario. Interesa

destacar que lo anterior se aparta tanto de la norma comunitaria como de las normas contables y, con ellas, de las relevantes a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, que relacionan el régimen aplicable a estas operaciones a lo que haya de ser previsible en función del curso normal de los hechos, no del carácter vinculante de la opción de compra para el arrendatario, lo cual, en última instancia, puede considerarse contradictorio en sus propios términos (opción y vinculación no parecen conceptos compatibles).

2. El 75, que contiene las reglas para el devengo del IVA en las operaciones interiores. En los contratos con opción de compra usuales, en los que la opción, como su propio nombre indica, es optativa, su calificación como operaciones de tracto sucesivo conduce a la consideración de que el devengo se produce a medida que las contraprestaciones correspondientes se hacen exigibles (con independencia de que se paguen efectivamente o no). Si la opción de compra es vinculante, entonces el devengo se anticipa a la puesta de la edificación en posesión del arrendatario, con independencia de que la transmisión de la propiedad se demore en el tiempo.
3. El 80.dos, que regula la modificación de la base imponible en los supuestos en que se producen alteraciones en el precio de las operaciones. El 89, que contempla la rectificación de la repercusión, es complemento natural del anterior, ya que la alteración de la base imponible da lugar a que se deba corregir del mismo modo la repercusión del impuesto.
4. El 91, que contiene los supuestos de tributación reducida, y que no prevé ningún beneficio fiscal, en este ámbito, en relación con los contratos de arrendamiento con opción de compra que hayan de calificarse como prestaciones de servicios (que es lo habitual), por lo que el tipo impositivo de IVA aplicable a los mismos es el general, del 16%.

Como se ha dicho anteriormente, la DGT ha evacuado varias contestaciones relativas a estas operaciones, las cuales, como no podía ser de otra manera, parten de los contratos respectivos y de sus cláusulas específicas para determinar, en función de ellas, su régimen tributario. Expuestas por orden cronológico, tendríamos lo siguiente:

1. Contestación de 3 de julio de 2007, nº V1430-07, relativa a un supuesto en el que el arrendatario de la vivienda estaba obligado al ejercicio de la opción de compra desde el inicio del contrato (de hecho, no se trataba de una opción de compra, ya que era obligatoria, aunque en el escrito de consulta se la calificase de este modo). Con esta configuración contractual, la DGT consideró que la operación descrita era una entrega de bienes ya desde el primer momento, como resulta de la aplicación del artículo 8.dos.5º LIVA, que califica de este modo las operaciones en que va a haber una transmisión de la propiedad sobre bienes corporales tal que dichos bienes se ponen en posesión del adquirente de modo inmediato, pero la citada transmisión de la propiedad se demora en el tiempo. Como consecuencia de estas características del contrato, y partiendo del dato de que quien realizaba la entrega era quien había promovido las viviendas, la operación se consideró sujeta y no exenta de IVA, gravada al 7% en tanto que entrega de viviendas. Adicionalmente, la DGT señaló que el IVA se devengaba en el momento en que la vivienda se pone en posesión de su arrendatario, conforme a lo dispuesto por el artículo 75.uno.1º LIVA, que antes comentamos.
2. Contestación de 30 de julio de 2007, nº V1689-07, en la que se analizaba un contrato de arrendamiento con opción de compra en el cual el 50% de la renta que se pagaba por el arrendatario se configuraba como una cantidad entregada a cuenta de la futura entrega de la vivienda. Hasta tal punto era así, que si el arrendatario finalmente no adquiría la vivienda, este 50% se le devolvía. En caso de que el arrendatario definitivamente adquiriese la plena

propiedad de la vivienda, la mitad de las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento se imputaban al precio de la entrega. En este caso, la DGT distingue según se trate del análisis correspondiente a la vigencia del contrato o a la entrega de las edificaciones.

Durante el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento, podemos esquematizar el análisis de la DGT como sigue:

- a. La operación, que consiste en una prestación de servicios, está sujeta y no exenta.
- b. Las cantidades que se pagan por el arrendamiento son contraprestación de prestaciones de servicios sujetas y no exentas, quedando gravadas al 16% (no hay supuesto de tributación reducida para estas operaciones).
- c. Las cantidades que se pagan a cuenta de la futura entrega de la vivienda se califican como pagos anticipados por la misma y tributan, según se van haciendo efectivas, al 7%, como corresponde a las entregas de edificaciones.

Estando sujeto y no exento el arrendamiento, la tributación que le corresponde es la misma que procede para cualquier otra prestación de servicios sujeta y no exenta

En cuanto al análisis de la tributación correspondiente a la entrega de la vivienda, resulta lo siguiente:

- a. Supuesto que la misma se haga a quien la ha venido ocupando desde que finalizó su construcción y la realice el promotor, esta operación es una primera entrega, sujeta y no exenta, que tributa al 7%. Las cantidades que ya tributaron al 7% consolidan su tributación reducida, al igual que las que se hagan efectivas a la entrega. Adicionalmente, los importes que se gravaron al 16% durante la vigencia del arrendamiento pasan a tributar al 7%, admitiéndose la rectificación de lo que se repercutió en exceso.
- b. En caso de que la entrega se hiciera a un tercero, se trataría de una operación exenta. En esta hipótesis, cabe considerar que la devolución al inquilino inicial de los importes entregados a cuenta de una operación que definitivamente no se realizó, la entrega de la vivienda, deberían incrementarse en las cuotas de IVA que se le repercutieron en su momento (esta consideración no se hace en la consulta). Como veremos después, la DGT parece haber cambiado de criterio en cuanto a la calificación como operación exenta o no de esta entrega a un tercero.
3. Contestación de 5-10-2007, nº V2110-07, en la que quien tiene la opción de compra sobre la vivienda es quien resulte ser inquilino de ella a una determinada fecha, de forma que al inicio del contrato no existe tal opción de compra.

En este caso, la DGT entiende que el arrendamiento, en cuanto no resulta cubierto por la excepción a la exención, al no haber opción de compra, está exento de IVA. Consecuencia de lo anterior, el IVA soportado por quien lo realiza no es deducible (esta consideración no se hace en la contestación, pero es una consecuencia lógica de lo anterior).

El arrendamiento, en cuanto no resulta cubierto por la excepción a la exención, al no haber opción de compra, está exento de IVA

En cuanto a la venta, cuando se ejerza la opción de compra, dependerá:

- Si la entrega tiene por destinatario a quien ha ocupado la vivienda desde que finalizó su construcción, entonces se tratará de una primera entrega de edificaciones, sujeta y no exenta. La DGT no entra en la posible “reconsideración” de la exención que se ha aplicado en la fase previa, de forma que da por buena la exención aplicada constante el contrato de arrendamiento aunque la posterior entrega de la edificación al arrendatario se califique como sujeta y no exenta.
- Si la entrega tiene por destinatario a un tercero distinto a quien ocupó la vivienda durante más de dos años desde que se construyó, entonces la vivienda “consolidará” la exención.

La contestación de 25 de septiembre de 2007, nº V1995-07, analiza un contrato de características idénticas, aunque trata igualmente el supuesto de que la opción de compra se le confiera al arrendatario ya desde el inicio del contrato, con conclusiones equivalentes a la consulta V1689-07, que ya se ha comentado, y añade algunas consideraciones en cuanto a la regularización de cuotas soportadas por bienes de inversión.

4. Finalmente, hemos de considerar la contestación de 28 de octubre de 2008, nº V1960-08, que es de gran interés porque en ella la DGT parece haber cambiado el criterio de alguna de las consideraciones que había mantenido en sus contestaciones previas, concretamente, en cuanto a la exención de las entregas que se realizan a arrendatarios distintos del que ocupó inicialmente la vivienda cuando esta ocupación se produjo en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra.

En esta consulta se analiza la situación de una promotora inmobiliaria que afecta algunas de las viviendas, que inicialmente había promovido con destino a su venta, a su explotación en régimen de arrendamiento.

Para el caso de que dicho arrendamiento se realice sin opción de compra, las consideraciones que realiza la DGT no son especialmente novedosas respecto de las que había hecho en contestaciones anteriores. Sin embargo, en el supuesto de los arrendamientos con opción de compra, la DGT llega a las siguientes conclusiones:

“El plazo de dos años que menciona la Ley se refiere al tiempo de utilización de la vivienda, por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o arrendatarios sin opción de compra. Esta utilización sólo puede producirse respecto de inmuebles que tengan la consideración de bienes de inversión, no de existencias.

Por tanto, en el supuesto de que una vivienda construida se afecte como bien de inversión y se alquile a una sociedad mercantil, sin opción de compra, durante cuatro años ininterrumpidamente, la posterior

transmisión será primera entrega siempre que el adquirente sea la sociedad mercantil arrendataria. En caso de que el adquirente fuese un tercero distinto, la operación será considerada como segunda entrega y estará exenta del impuesto.

En el caso anterior, si el arrendamiento fuese con opción de compra y ésta no se ejercita, la posterior transmisión se califica como primera entrega y, en consecuencia, será necesario repercutir el impuesto.”

Los dos primeros párrafos que se han reproducido y las conclusiones que la DGT establece en ellos no tienen mayor interés, ya que se trata de consideraciones que ya habían sido establecidas por la DGT en contestaciones previas.

La parte relevante de esta contestación se encuentra en la conclusión que se hace en el último párrafo transcrito, en el cual, una transmisión que ha ido precedida de un arrendamiento con opción de compra se considera, no obstante, como primera entrega del inmueble, sujeta y no exenta de IVA. La DGT, en aplicación del inciso “sin opción de compra” que dispone la norma cuando señala que el arrendamiento por más de dos años agota ya la primera entrega del inmueble, parece concluir que cuando el arrendamiento incorpora dicha opción de compra, entonces este agotamiento de la primera entrega, por el hecho de que se produzca el uso del inmueble por más de dos años, no se lleva a cabo.

Como consecuencia de lo anterior, y asumido que ésta sea el criterio que ha de sustentar la DGT, cabe argüir que el otorgamiento de contratos de arrendamiento de edificaciones “nuevas” con opción de compra nunca va a consumir o agotar esta primera entrega de edificaciones:

1. En caso de que se ejerza dicha opción por el arrendatario inicial, porque realmente la entrega que se realiza es la primera. No ha habido en este caso más usuario de la edificación que el arrendatario que finalmente se queda con ella.
2. En caso de que no se ejerza dicha opción y la edificación sea objeto de una ulterior transmisión, porque el uso que se realizó de la vivienda en virtud del precitado contrato de arrendamiento con opción de compra no agota la primera entrega.

Con estas premisas, el tratamiento que resultaría para las diferentes hipótesis que se pueden plantear en los contratos de arrendamiento con opción de compra sería el siguiente:

A) Cliente que ocupa el inmueble de nueva construcción y ejercita la opción de compra.

En este caso, hay que distinguir dos fases:

1ª. La fase de **utilización de la edificación previa a la adquisición en firme** del inmueble. En esta fase, las cantidades cobradas lo serían en concepto de arrendamiento sujeto y no exento, por lo que resultaría:

En caso de que una edificación hubiera sido utilizada por una misma persona desde la finalización de su construcción o rehabilitación, la entrega que se realice de la misma será una primera entrega, sujeta y no exenta

1. La base imponible vendría dada por el importe total de la renta que se paga, normalmente, con una periodicidad mensual.
2. El tipo impositivo sería el 16%. Este tipo se aplicaría al total de la renta percibida, con excepción de las cantidades que se puedan considerar pagos a cuenta de la futura entrega de la vivienda. La DGT ha admitido que así se consideren las cantidades que se califican de este modo, cantidades a cuenta del precio de la entrega futura de la vivienda, y para las cuales estaba prevista la devolución en caso de que no se ejercitase la referida opción de compra.
3. El devengo del impuesto se produciría en el momento en que resulte exigible cada una de las cuotas arrendaticias, esto en el entendido de que la opción no es vinculante, que es lo normal en estos contratos. No debe confundirse exigibilidad con cobro efectivo, ya que lo que da lugar al devengo del impuesto es la exigibilidad de la renta, cuestión que habrá de determinarse conforme a los términos del contrato.
4. Debe destacarse que el impago por parte del arrendatario no supone el cese en la obligación de ingreso del impuesto mientras no se produzca su desahucio. Así lo ha entendido la DGT, que argumenta que en tanto en cuanto no se produzca dicho desahucio, el servicio se sigue prestando. La recuperación de las cuotas no pagadas por el arrendatario ha de realizarse a través de la figura de la modificación de la base imponible por impago, regulada en el artículo 80 LIVA, lo cual obliga a esperar un año desde el devengo, además de cumplir otros requisitos, de carácter documental, y formular demanda judicial para el cobro (vide artículo 80.cuatro LIVA, nueva redacción dada por la Ley 4/2008).
5. Siendo el arrendamiento una operación sujeta y no exenta, no debería haber problema en la deducción del IVA soportado en la promoción, ya que se trataría de una operación generadora del derecho a la deducción. La cuantificación definitiva de este derecho sólo se podría efectuar en atención al resto de las operaciones que realice el arrendador.

2ª. Entrega de la vivienda cuando se produce el **ejercicio de la opción de compra**. Esta operación es una operación sujeta y no exenta, ya que la vivienda se transmite a quien ha venido ocupándola desde que finalizó su construcción (artículo 20.uno.22º LIVA, tercer párrafo, in fine). El tratamiento que resultaría para la misma sería el siguiente:

1. La base imponible vendría dada por el importe satisfecho por la compra, esto es, por el ejercicio de la opción de compra. En consecuencia, habría que repercutir el IVA la cantidad que efectivamente se cobre al adquirente.

Para proceder a esta cuantificación, es irrelevante el modo o fórmula a través de los cuales se llegue a la determinación de esta cantidad, sea mediante la fijación de un precio, sin mayor complicación, sea descontando del precio previamente establecido una parte de las rentas que se han pagado durante el tiempo en que la vivienda ha estado arrendada. Así se ha pronunciado la contestación de la DGT de 25 de septiembre de 2007, V1995-07, la cual, por referencia al artículo 80.dos LIVA, señala lo siguiente:

"Tomando en consideración lo dispuesto en dicho precepto hay que concluir que la base imponible correspondiente a la primera entrega de viviendas en las condiciones señaladas anteriormente estará constituida por el importe resultante de multiplicar el precio máximo de venta por metro cuadrado útil que figure en la calificación definitiva de la vivienda, por el coeficiente de actualización que se establezca por la normativa autonómica reguladora de la financiación cualificada en materia de vivienda, y minorar de la cantidad resultante el 50 por 100 de las cantidades desembolsadas

durante el arrendamiento en concepto de renta”

La DGT establece con claridad que el importe sobre el que ha de procederse a la repercusión del impuesto es el que efectivamente se perciba del adquirente, descontando, por tanto, las cantidades que, por referencia a la rentas satisfechas, se detraigan del precio. Hay que añadir que, en relación con opciones de compra, esta doctrina es coincidente con la señalada por la DGT en otras contestaciones, tales como las de 10 de abril de 2007, nº V0743-07, ó de 22 de abril de 2008, nº V0843-08.

Es importante no confundir lo anterior con la posible calificación de una parte de las rentas pagadas como cantidades entregadas a cuenta del precio de la vivienda. Esta posibilidad,

que como dijimos anteriormente, ha sido admitida por la DGT, lo ha sido únicamente en un caso en que las citadas cantidades se devolvían al arrendatario cuando éste no ejercitaba su derecho de opción y abandonaba la vivienda. Lo que se valora en este punto es la forma en que se llega a la cuantificación del precio de la vivienda cuando se ejercita la opción de compra, circunstancia en la cual la DGT señala que dicho precio, base imponible de la operación, será la cantidad que efectivamente se exija al destinatario de la operación, con independencia de cómo se llegue a su cuantificación y, cabe admitir, del tratamiento se haya dispensado a las cantidades previamente satisfechas durante el contrato de arrendamiento.

2. El tipo impositivo sería el correspondiente a entregas de viviendas, cabe suponer que el 7% (ex artículo 91.uno.1.7º LIVA), salvo que se dieran los requisitos para la aplicación del 4% (en este caso, por aplicación del artículo 91.dos.1.6º LIVA).
3. Se suscita la posibilidad de rectificar las cuotas repercutidas durante todo el tiempo del arrendamiento, que se han calculado al 16%. Esta posibilidad se ha admitido por la DGT en contestación de 25-9-2007, Nº V2004-07, que señala, al efecto, lo siguiente:

“En el presente caso lo que sucede es que el precio de la opción de compra que se ha venido pagando se altera en el momento en que se ejerce la misma, de modo que estas cantidades pasan a convertirse en precio de la vivienda. De este modo, las cuotas repercutidas por este concepto al tipo impositivo del 16% deberán ser rectificadas para que la tributación se produzca al tipo reducido correspondiente.”

La DGT parece haber cambiado el criterio de alguna de las consideraciones que había mantenido en sus contestaciones previas, concretamente, en cuanto a la exención de las entregas que se realizan a arrendatarios distintos del que ocupó inicialmente la vivienda cuando esta ocupación se produjo en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra.

Una transmisión que ha ido precedida de un arrendamiento con opción de compra se considera, no obstante, como primera entrega del inmueble, sujeta y no exenta de IVA.

La DGT procede a una especie de recalificación del contrato de arrendamiento como consecuencia del ejercicio de la opción de compra, que la conduce a considerar que el total de las cantidades satisfechas, tanto en concepto de arrendamiento, como en concepto de ejercicio de la opción de compra, lo son a cambio de la adquisición de una vivienda, por lo que es el tipo impositivo correspondiente a las entregas de edificaciones aptas para ser utilizadas como viviendas el que ha de aplicarse.

Según la LIVA, artículo 89.cinco, esta rectificación habría de reintegrarse al adquirente de la vivienda (no cabe acudir, respecto a ella, al expediente de devolución de ingresos indebidos porque el ingreso que se efectuó en su día fue ajustado a derecho). Es dudoso en este caso si la devolución tendría como límite el plazo de prescripción, a contar desde que se realizó el ingreso, o no, ya que la rectificación trae causa de un evento que ocurre con posterioridad, como es el ejercicio de la opción de compra.

B) Cliente que ocupa la vivienda de nueva construcción pero no ejerce la opción de compra.

En este caso, las consideraciones hechas en el apartado anterior son plenamente trasladables en cuanto a la primera fase, relativa al arrendamiento, por lo que resultaría lo siguiente:

1. Las cantidades cobradas por el arrendamiento lo serían como contraprestación de operaciones sujetas y no exentas.
2. La base imponible en esta fase sería el importe total de la renta cobrada.
3. El tipo impositivo aplicable sería el 16%. Este tipo se aplicaría al total de la renta percibida (con excepción las cantidades que se puedan considerar pagos a cuenta de la futura entrega de la vivienda, ello en los términos que ya hemos analizado).
4. El devengo del tributo se produciría en el momento en que resulte exigible cada una de las cuotas arrendaticias.
5. Siendo el arrendamiento una operación sujeta y no exenta, no habría problema en la deducción del IVA soportado en la promoción.

Debe destacarse que el impago por parte del arrendatario no supone el cese en la obligación de ingreso del impuesto mientras no se produzca su desahucio

No habiendo entrega de la vivienda, no cabría análisis de su tributación por sí misma; sin embargo, hay que tener en cuenta el efecto que la salida del arrendatario puede tener en la posterior entrega del inmueble.

En los supuestos de arrendamiento sin opción de compra, el hecho de que el arrendatario desaloje la vivienda y restituya su posesión a su propietario tiene las siguientes consecuencias:

6. Cuando esta salida se produce menos de dos años después del inicio de su ocupación, la posterior entrega del inmueble a otro cliente será una entrega sujeta y no exenta, en tanto que primera entrega de edificaciones, por lo que no hay ningún efecto en deducciones.

El importe sobre el que ha de procederse a la repercusión del impuesto es el que efectivamente se perciba del adquirente

7. Por el contrario, cuando la salida del inquilino se produce más de dos años después de su ocupación, la posterior entrega del inmueble será una entrega exenta, lo cual puede afectar a las deducciones de quien la realice. Este efecto no se puede cuantificar con precisión, ya que dependerá del IVA que se haya soportado por el inmueble; no obstante, se puede señalar la fórmula para su cálculo, que será la siguiente:

$$[\text{IVA soportado (10 - años de ocupación efectiva)}] / 10$$

Hay que señalar que el inmueble que se explota en régimen de arrendamiento es un bien de inversión para su arrendador, por lo que el ajuste en deducciones se hace a través del procedimiento que establece el artículo 110 LIVA, no mediante su inclusión en la prorrata (así se desprende tanto del concepto de bien de inversión como de los criterios para el cálculo de la prorrata que se contienen en el artículo 104 LIVA).

En caso de que el arrendamiento incorpore opción de compra, como hemos visto, parece ser la voluntad del legislador que dicho arrendamiento, aunque no se siga del ejercicio de la opción de compra, no agote la primera entrega. Esto simplifica notablemente el tratamiento de las operaciones, ya que hemos de quedarnos sólo con la primera de las hipótesis que se han señalado, esto es, con la que corresponde al arrendamiento de una vivienda de nueva construcción. Se volverá sobre esta cuestión en el supuesto siguiente.

C) Arrendatario que habita la vivienda después de su uso por un ocupante anterior.

Considerando que la posterior entrega del inmueble va a estar sujeta y no exenta en todo caso, son plenamente trasladables las consideraciones que se han hecho en el supuesto 1º, comentado en la letra A).

Así se deduce del hecho de que el uso previo del inmueble se produjo en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, el cual, aunque no se ejercite la referida opción, es tal que no agota la primera de la edificación.

La información que hemos presentado en los tres supuestos anteriores se esquematiza en el siguiente cuadro.

Tipo de operación	Régimen de tributación
Arrendamiento y venta a primer arrendatario	Fase de arrendamiento: Operación sujeta y no exenta. Base imponible: Renta percibida. Tipo impositivo: 16 %, 7% en la parte correspondiente a la entrega, en su caso. Devengo: Exigibilidad de la renta, con independencia de cuándo se pague. Venta: Operación sujeta y no exenta. Devengo: A la puesta a disposición o entrega. Tipo impositivo: 7% (salvo que resultara aplicable el 4%). Base imponible: Cantidad satisfecha, con independencia de cómo se cuantifique. Rectificación del IVA que se repercutió al 16% durante el arrendamiento.
Arrendamiento a primer arrendatario sin venta	Operación sujeta y no exenta. Base imponible: Renta percibida. Tipo impositivo: 16%, 7% en la parte correspondiente a la entrega, en su caso. Devengo: Exigibilidad de la renta, con independencia de cuándo se pague.
Arrendamiento a segundo arrendatario	Equivalente al supuesto inicial.

II. Efectos que puede suponer el cambio en las condiciones de uso de las viviendas

Las conclusiones que se han establecido en el apartado anterior de estas notas se han basado en las dos hipótesis siguientes:

1. El contrato de arrendamiento incorporaba una opción de compra.
2. Las viviendas a las que se refería el contrato eran viviendas de nueva construcción o rehabilitación.

En el supuesto de que las viviendas que se explotan a través de contratos de arrendamiento con opción de compra no sean de nueva construcción, sino que se hayan adquirido a un tercero, que las promovió, así como en los supuestos en que dichas viviendas no incorporan opción de compra, el arrendamiento de las mismas es en todo caso una operación sujeta pero exenta, conforme al artículo 20.uno.23º LIVA.

Así se deduce del hecho de que, bien el contrato no tiene opción de compra, en cuyo caso se trata de un arrendamiento ordinario, exento en las condiciones que establece con carácter general el artículo 20.uno.23º LIVA, bien el contrato tiene por objeto una edificación que, en caso de que se transmitiera, estaría exenta en condición de segunda o ulterior entrega de edificaciones –hemos partido de la hipótesis de que se trataba de una vivienda adquirida a un tercero– por lo que el arrendamiento con opción de compra no entraría dentro de la excepción a la exención y quedaría exento de IVA.

Cuando las viviendas que se arriendan con opción de compra se habían promovido para la venta y cambian de destino, existe la posibilidad de que se produzca un autoconsumo a consecuencia del citado cambio en las condiciones de explotación de las viviendas. Esta posibilidad, llevada a sus últimas consecuencias, podría dejar sin contenido, o sin una parte de él, la excepción que se establece por el artículo 20.uno.23º LIVA para los contratos de arrendamiento con opción de compra.

El autoconsumo que hay que analizar en este caso es un autoconsumo interno, por lo cual los preceptos de la LIVA que hemos de analizar son las letras c) y d) de su artículo 9.1º.

El artículo 9.1º.c) LIVA regula la figura de los autoconsumos cuando los bienes cambian de sector diferenciado, a la vez que define este concepto, relevante no sólo desde la perspectiva de los autoconsumos, sino también por referencia a la cuantificación del derecho a la deducción de empresarios o profesionales.

Señala el citado artículo que es autoconsumo de bienes, sujeto por tanto a imposición, *“el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional”*.

La misma norma define los sectores diferenciados, como dijimos, condicionando su existencia a que las operaciones estén clasificadas en actividades económicas distintas y que las prorratas aplicables en cada una de ellas difieran en más de 50 puntos.

Tengamos presente que entregas de inmuebles y arrendamientos están clasificados en actividades económicas distintas en la CNAE, por lo que, si la prorrata de deducción aplicable en cada una de dichas actividades tiene esta diferencia de más de 50 puntos porcentuales, efectivamente existirán sectores diferenciados en el desarrollo de la actividad. En este sentido se ha pronunciado la DGT en contestaciones diversas.

Cuando un empresario o profesional realiza operaciones de promoción inmobiliaria y de arrendamiento con opción de compra, el autoconsumo pasaría por señalar la existencia de dos sectores diferenciados en la actividad:

3. El de las operaciones de compraventa de inmuebles.
4. El de las operaciones de arrendamiento.

Para determinar definitivamente la existencia de estos sectores diferenciados, habría que conocer las demás operaciones que se puedan estar realizando y, de resultas de las mismas, la prorrata definitiva en cada uno de ellos, por lo que no se puede señalar su existencia de manera incondicional.

Quando la salida del inquilino se produce más de dos años después de su ocupación, la posterior entrega del inmueble será una entrega exenta, lo cual puede afectar a las deducciones de quien la realice.

La aplicación de estos conceptos al otorgamiento de contratos de arrendamiento con opción de compra no es tarea fácil, ya que, en última instancia, dependerá de la relevancia que se le dé al cambio en las condiciones de explotación de las edificaciones.

El artículo 9.1º.d) LIVA establece el gravamen de los autoconsumos que se producen dentro de un mismo sector diferenciado de la actividad cuando bienes que formaban parte de las existencias o del circulante se transforman en bienes de inversión.

Esta disposición califica como autoconsumo de bienes: *“La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.”*

Por tanto, cualquier supuesto en el que bienes que forman parte del circulante de la empresa se afectan para su uso como inmovilizado se produce este hecho imponible autoconsumo, precisamente, como consecuencia de dicha afectación.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que el mismo artículo 9.1º.d) LIVA, a continuación del párrafo que se ha reproducido, señala: *“Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.”*

Así pues, cuando para un bien de circulante se afecta como inmovilizado, si el IVA que hubiera de soportarse por la operación fuera deducible, no se liquida un impuesto que, a la vez que se ingresase, se iba a deducir.

Por el contrario, si en caso de que el mismo bien, adquirido a terceros, generaría un IVA soportado no deducible, la susodicha afectación se liquida en concepto de autoconsumo. Se puede considerar que la LIVA establece, a estos efectos, una medida de simplificación cuando señala la no liquidación del hecho imponible autoconsumo en los supuestos en que el IVA que devengaría habría de resultar inmediata y completamente deducible. Por esta razón, cuando la afectación se produce en unas circunstancias tales que, caso de haber adquirido el bien a terceros, el IVA sería deducible, el hecho imponible autoconsumo no se produce.

Por el contrario, cuando el bien que se afecta al inmovilizado, en el supuesto de haberse adquirido a terceros, generaría un IVA no deducible, el gravamen y liquidación del autoconsumo coloca esta bien en términos de igualdad respecto a los adquiridos a terceros, sin que se generen “economías de opción” en este ámbito (dichas “economías de opción” consistirían en la adquisición de bienes aparentando que son de circulante, la deducción del IVA soportado y su afectación como bienes de inversión transcurrido

un tiempo, consolidando las deducciones practicadas).

La aplicación de esta norma a los contratos de arrendamiento con opción de compra es dudosa.

En estos arrendamientos, la sujeción y no exención se produce, como vimos, cuando el mismo inmueble, en caso de transmitirse directamente por su promotor, sin su previo arrendamiento, estaría sujeto y no exento en su transmisión. De este modo, el arrendamiento y la opción de compra, que, a la postre, han de dar lugar a la transmisión del inmueble, reciben una tratamiento equivalente a la venta directa del mismo, que es la sujeción y no exención.

El total de las cantidades satisfechas, tanto en concepto de arrendamiento, como en concepto de ejercicio de la opción de compra, lo son a cambio de la adquisición de una vivienda,

Cuando lo que ocurre es que el inmueble se adquiere a quien lo promovió o a un tercero y posteriormente se arrienda, el arrendamiento, aunque incorpore la citada opción de compra, está sujeto pero exento, ya que la transmisión de inmueble estaría igualmente exenta. Así es porque la adquisición inicial del inmueble a su promotor ya agotó la primera entrega, que es la que resulta sujeta y no exenta. La existencia de esta transmisión previa agota lo que ha de entenderse como primera entrega, sujeta y no exenta, de edificaciones. Posteriores transmisiones que tengan por objeto este inmueble están sujetas, en su caso, pero exentas (sin perjuicio de la renuncia, obviamente).

A partir de estas consideraciones, la duda que se plantea es el tratamiento que ha de darse a edificaciones promovidas para su venta, activo corriente, que, **de forma sobrevenida, se destinan al arrendamiento con opción de compra**, por lo que pasan a ser consideradas como activo no corriente o bienes de inversión (precisamente, éste es el caso que se analiza por la DGT en la contestación V1960-08, que antes se señaló, aunque no entre en estas consideraciones).

Parece pacífico que en caso de haber adquirido dichos inmuebles a terceros, el posterior arrendamiento estaría sujeto pero exento aunque incorporase una opción de compra. En tal hipótesis, la posterior entrega del inmueble sería en todo caso una segunda o ulterior entrega de edificaciones, exenta de IVA (ex artículo 20.uno.22º LIVA, salvo renuncia). Siendo así, el arrendamiento con opción de compra lo es de una edificación cuya entrega habría de estar sujeta pero exenta. En consecuencia, el arrendamiento no tiene cabida en la excepción a la exención que contempla el artículo 20.uno.23º LIVA para las edificaciones que se utilizan como viviendas, por lo que este tratamiento, el de la exención, es el que procede dispensarle. De resultas de lo anterior, el IVA soportado, en su caso, por la adquisición no sería deducible.

En el supuesto que a la afectación como inmovilizado se la haya de considerar como autoconsumo, y partiendo de que la adquisición de idénticos bienes a terceros daría lugar a un IVA soportado no deducible, la conclusión a la que conduce la LIVA, al menos en una interpretación literal, es el gravamen de la citada afectación como autoconsumo, generándose un IVA a ingresar, que habrá que cuantificar, y cuya deducibilidad dependerá de las condiciones en que se produzca el uso posterior del inmueble.

Cuando las viviendas que se arriendan con opción de compra se habían promovido para la venta y cambian de destino, existe la posibilidad de que se produzca un autoconsumo

Si dicho uso está exento, las citadas cuotas no serán deducibles.

Considerando que las operaciones de autoconsumo se asimilan a las entregas de bienes realizadas a título oneroso, el gravamen del autoconsumo que acabamos de señalar “agotaría” la primera entrega del inmueble, por lo que las posteriores operaciones que se hagan con el mismo serían segundas o ulteriores entregas de edificaciones.

En estos términos, el único esquema en el que el gravamen de las operaciones de arrendamiento con opción de compra están sujetas y no exentas de cara al arrendatario ocupante de la vivienda serían aquellas en las que la intención del promotor, desde el momento en que se produjo la promoción de las viviendas, era destinarlas al arrendamiento con opción de compra, no cuando lo que ocurre es que este modo de utilización se produce de forma sobrevenida.

Esta interpretación, literal como ya se dijo, choca en cierto modo con la dicción del artículo 20.uno.22º LIVA, que antes se transcribió, que quita relevancia a los arrendamientos con opción de compra a los efectos de considerar si el uso por más de dos años agota o no la primera entrega. Parece ser la “voluntas legislatoris” que dichos contratos en todo caso estén sujetos y no exentos, tanto en lo que se refiere al arrendamiento como en cuanto a las entregas de las edificaciones. Siendo así, no parece del todo lógico que por el gravamen del autoconsumo que se produce con el cambio de afectación de los inmuebles, se invierta por completo esta conclusión.

Desde la perspectiva del artículo 9.1º.c) LIVA, se podría analizar la operación como autoconsumo de bienes por traspaso entre sectores diferenciados, en el entendido de que la promoción inmobiliaria y el arrendamiento, aunque se le añada una opción de compra, integran grupos distintos en la CNAE. Siendo así, y dándole al autoconsumo la relevancia que le corresponde como hecho imponible, la conclusión a la que se llegaría es la misma que en aplicación del artículo 9.1º.d) LIVA, esto es, el gravamen en concepto de autoconsumo interno, en este caso por traspaso de bienes entre sectores diferenciados de la actividad, operación sujeta y no exenta. De igual modo que en el caso anterior, el posterior arrendamiento pasaría a estar sujeto pero exento.

En cualquiera de las anteriores interpretaciones, el cambio en las condiciones de utilización de viviendas promovidas para la venta es la generación de dos **sectores diferenciados** de la actividad:

- a. El de la promoción inmobiliaria, al que estarían afectos los inmuebles promovidos para la venta. Supuesto que todos los inmuebles vendidos fueran de nueva construcción, este sector diferenciado tendría una prorrata igual al 100%.
- b. El de los arrendamientos, en el cual todas las operaciones estarían sujetas pero exentas, consecuencia de lo cual su prorrata sería el 0% (dejaremos de lado la posibilidad de que haya otros arrendamientos sujetos y no exentos –locales, oficinas, etc.-). Así es tanto para el caso en que las viviendas se arriendan con opción de compra como si no es así, ya que, como se acaba de decir, en todo caso el arrendamiento está sujeto pero exento.

En esta tesitura, es especialmente relevante la contestación de la DGT que antes se citó, la V1960-08, en la que parece descartar esta posibilidad, al afirmar que la entrega del inmueble que previamente se usó en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra y que tiene por destinatario a un tercero distinto al arrendatario inicial, es una operación sujeta y no exenta. De haberle dado al autoconsumo el efecto que comentamos, no se podría llegar a esta conclusión. Implícitamente, la DGT está descartando esta interpretación, ya que, de otro modo, no se podría llegar a la conclusión que señala.

Cuando un empresario o profesional realiza operaciones de promoción inmobiliaria y de arrendamiento con opción de compra, el autoconsumo pasaría por señalar la existencia de dos sectores diferenciados en la actividad:

Una posibilidad alternativa, que habría que considerar en este contexto, sería que este cambio en las condiciones de uso de los inmuebles se considere como equivalente a una aportación de rama de actividad, unidad económica autónoma si seguimos la terminología del recientemente modificado artículo 7.1º LIVA (redacción dada por la Ley 4/2008). Para ello sería necesario que a los inmuebles que se destinan al arrendamiento con opción de compra se añadan los medios materiales y humanos suficientes como para considerar que se trata de una unidad económica autónoma, esto es, un conjunto de activos susceptibles de funcionar por sí mismos.

Esta posibilidad, a los efectos del IS, ha sido valorada por la DGT en contestaciones recientes. Así, la contestación de 7 de julio de 2008, nº V1429-08, relativa a una operación de escisión en la que se aportan inmuebles arrendados a una entidad de nueva constitución, señala lo siguiente:

“Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII TRLIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad” de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio segregado determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente autónoma y diferenciada del resto de actividades desarrolladas por la consultante, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta pueda seguir realizando la misma actividad o actividades que ya venía realizando determinantes de una o varias ramas de actividad, la operación a que se refiere la consulta podría cumplir los requisitos formales del artículo 83.2 del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del mismo texto legal.”

El gravamen del autoconsumo que acabamos de señalar “agotaría” la primera entrega del inmueble, por lo que las posteriores operaciones que se hagan con el mismo serían segundas o ulteriores entregas de edificaciones

En otras contestaciones, como la nº V1427-08, la DGT ha entendido que no existía dicha rama de actividad por no cumplirse los requisitos que se han señalado en la anterior contestación.

Debe destacarse que el nivel de exigencia para que efectivamente haya rama de actividad y, de resultas de ello, sea aplicable el régimen de neutralidad en el IS, así como para admitir que estamos frente a una unidad económica autónoma, por lo que procede la no sujeción en el IVA, es un serio inconveniente para que se puedan acoger a esta medida los supuestos en que el destino de las viviendas a su arrendamiento se produce de modo sobrevenido.

No obstante, la posibilidad de que un patrimonio inmobiliario en arrendamiento se considere como una unidad económica autónoma se admite por la propia LIVA, en su artículo 7.1º, tal y como está redactado en la actualidad, redacción que, dicho sea de paso, se aparte de una referencia cruzada al concepto de rama de actividad, lo que facilita su aplicación en este contexto. Así, esta disposición establece la sujeción de las *“meras cesiones de inmuebles”* por parte de quienes son empresarios o profesionales exclusivamente en concepto de arrendadores, señalando la aplicación de la norma general de no sujeción para la venta de patrimonios en marcha cuando los inmuebles transmitidos constituyen una unidad económica autónoma, en palabras de la LIVA, cuando no se trate de una *“mera cesión de bienes”*. En el supuesto de que los inmuebles transmitidos se acompañen de *“una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma”*, entonces el conjunto transmitido tiene cabida en la norma de no sujeción, siendo éste el tratamiento que le corresponde.

La LIVA huye de hacer una referencia directa a los requisitos que establece el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 para calificar los ingresos del arrendamiento como rendimientos de las actividades económicas en el IRPF, pero es innegable que existe una cierta similitud entre ambas disposiciones, aunque la norma de IVA no es tan exigente como la del IRPF.

En caso de que se cumplieran los requisitos que establece la disposición de la normativa del IRPF que se ha citado, es obvio que la excepción cederá a la norma de no sujeción, ya que habría que considerar que nos encontramos ante la venta de un conjunto de elementos patrimoniales que se han de considerar como una *“unidad económica autónoma”*. La duda más bien se refiere a supuestos en los que, sin disponer del local y el empleado que exige la LIRPF, sin embargo se pudiera llegar a la conclusión, a los efectos del IVA, de que se está realizando algo más que una *“mera cesión de bienes”*. Esta duda se acrecienta cuando tenemos en cuenta que la propia LIVA hace referencia a: *“Factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos”* para calificar el conjunto patrimonial como unidad económica autónoma, admitiendo, de modo implícito, dicha calificación incluso a falta de medios humanos, como se infiere del inciso *“o de uno de ellos”*. Habrá que estar a la doctrina administrativa para la concreción de estos requisitos.

De cualquier modo, si el conjunto de viviendas que se van a explotar en régimen de arrendamiento con opción de compra se puede considerar como una unidad económica autónoma, entonces la tributación de su afectación podría ser la no sujeción al IVA, sin que se agotase en tal caso la primera entrega de las mismas (así lo dispone el mismo artículo 7.1º LIVA, cuando señala que, de aplicarse este precepto, el adquirente se subroga en la posición del transmitente a los efectos del artículo 20.uno.22º LIVA).

Una posibilidad alternativa, que habría que considerar en este contexto, sería que este cambio en las condiciones de uso de los inmuebles se considere como equivalente a una aportación de rama de actividad

Interesa destacar que esta no sujeción debería ser aplicable tanto si lo que se hace con las viviendas es transmitir las a un tercero como si lo que se hace es afectarlas a la actividad de arrendamiento con opción de compra, sin que se produzca su transmisión.

Volviendo al autoconsumo, y supuesto que esté sujeto, la base imponible de estas operaciones vendría dada por el artículo 79.tres LIVA, que dispone lo siguiente:

“Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9º, números 1º y 3º de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas de determinación de la base imponible:

- 1. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes. (...)*
- 2. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente, o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.*
- 3. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega”.*

La aplicación de esta norma a los supuestos de autoconsumo consecuencia del cambio en las condiciones de uso de las viviendas promovidas para la venta pasaría por determinar si ha habido deterioro desde que finalizó su construcción:

- a. En caso de que se haya producido dicho deterioro, entonces habría que liquidar el autoconsumo sobre una base imponible dada por el valor de las citadas viviendas a la fecha en que se afectan al sector del arrendamiento, lo cual se puede equiparar a la fecha en que se anuncian para tal uso.
- b. Si el deterioro no es tal, entonces habría que tomar como base imponible el coste por el que dichas viviendas figuran en la contabilidad de la empresa.

Hay que advertir que en caso de que se pueda entender que los inmuebles se han revalorizado, existe la posibilidad de que la administración tributaria tome como base de liquidación el mayor valor de los mismos a la fecha de devengo.

Cualquiera que sea la base imponible, el tipo impositivo será el 7%, de acuerdo con el artículo 91.uno.1.7º LIVA, salvo que procediera la aplicación del tipo superreducido del 4%.

A modo de **conclusión**, podemos volver sobre lo que ya hemos señalado a lo largo del comentario, la voluntad, al menos aparente, del legislador es someter a imposición estas operaciones. Esta voluntad, cuando se trata de edificaciones de nueva planta o que se ponen en el mercado inmediatamente después de la finalización de su rehabilitación, se puede considerar amparada en que una parte muy significativa de los contratos acaban en la transmisión de la vivienda a quien la ocupó desde el principio, en cuyo caso el tratamiento que se dispensa es coherente.

Cuando la entrega de la vivienda se acaba realizando a un tercero, quizá por razones de simplicidad se puede defender igualmente que lo más adecuado es el gravamen de las operaciones, por la vía de su sujeción y no exención, en todo caso, siquiera sea por evitar los problemas que se pueden plantear al promotor que acude a esta fórmula de explotación y que, razonablemente, no debería tener una parte de las cuotas soportadas y deducidas pendientes de las decisiones que vayan adoptando sus arrendatarios.

En esta construcción lógica, se suscita una importante incertidumbre a consecuencia de la relevancia que se le pueda dar al cambio en las condiciones de uso de las edificaciones, ya que, como hemos expuesto, la posibilidad de que este cambio en las condiciones de utilización de las edificaciones, caso de que se considere que constituye un autoconsumo sujeto a imposición y que agota la primera entrega de las mismas, puede dar al traste con toda la construcción que se ha hecho.

Esta incertidumbre, junto con la disfunción que se puede señalar constante el arrendamiento, que queda sujeto al tipo general del 16%, cuando, desde una cierta perspectiva, la LIVA lo quiere asimilar a una entrega de vivienda, pudiera resolverse en caso de que se acoja la "invitación" que la Disposición adicional primera de la Ley 4/2008 hace al Gobierno para resolver, o al menos aclarar, esta cuestión. Bien es cierto que llega tarde, pero como dice el refrán, *"nunca es tarde si la dicha es buena"*.



La motivación en el Procedimiento de Inspección Tributaria

Olga Berta Carreras Manero

Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza

Resumen

En el presente trabajo se analizan qué actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección deben emitirse de forma motivada, bien por tratarse de una exigencia derivada de la propia normativa tributaria, bien por concurrir alguno de los supuestos enunciados en el artículo 54 de la LRJ-PAC, llevándose a cabo el examen de los mismos a través de las diversas fases que configuran el citado procedimiento. Asimismo, y en último lugar, se ponen de relieve las consecuencias del incumplimiento del deber de motivar dichos actos.

Palabras clave

Procedimiento de inspección; Inspección de los tributos; motivación.

Abstract

This paper analyses what acts dictated throughout inspection process must be motivated, either because it is a requirement resulting from tax law, or by any of the assumptions set out in article 54 of LRJ-PAC, carrying out the examination of them through the various stages that form this process. Also, and finally, highlights the consequences of failure to motivate that acts.

Keywords

Inspection process; Tax Inspection; motivation.

Sumario

I. Introducción

II. La motivación en el inicio del procedimiento de inspección tributaria

1. La consignación de la motivación en la comunicación que da inicio al procedimiento de inspección
2. Alcance de la motivación según la forma de iniciar el procedimiento de inspección
 - 2.1. Los planes de la Inspección
 - 2.2. Orden superior escrita y motivada
 - 2.3. La denuncia pública
 - 2.4. Solicitud del sujeto inspeccionado

III. El deber de motivación en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria

1. Aspectos generales
2. Supuestos concretos que deben motivarse
 - 2.1. La modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras
 - 2.2. La motivación del acto por el cual se acuerda la ampliación del plazo del procedimiento
 - 2.3. La adopción de medidas cautelares
 - 2.4. El cambio de funcionario a lo largo del procedimiento
 - 2.5. La solicitud de información relativa a cuentas bancarias
 - 2.6. La posibilidad de interrumpir el procedimiento inspector
 - 2.7. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

IV. La terminación del procedimiento de inspección tributaria

1. Contenido general de la motivación en las actas de la Inspección de los tributos
2. Singularidades de la motivación en función del tipo de acta
 - 2.1. Actas con acuerdo
 - 2.2. Actas de conformidad
 - 2.3. Actas de disconformidad
3. Otras cuestiones relacionadas con la motivación y la finalización del procedimiento inspector
 - 3.4. Aplicación del método de estimación indirecta
 - 3.5. La propuesta de sanción en el acta
 - 3.6. Acto por el que se pone fin al procedimiento de inspección. La regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado: el acto de liquidación

V. Consecuencias de la falta de motivación en el procedimiento de inspección tributaria

I. Introducción

Como es sabido, el desarrollo de una adecuada actividad inspectora por parte de la Administración tributaria persigue evitar una distribución injustificada de la carga fiscal, a la vez que da cumplimiento al mandato constitucional recogido en el artículo 31.1 de la Constitución (en adelante, CE), el cual establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de todos los ciudadanos. En consecuencia, el desarrollo de dicha actividad no es algo que quede a la libre disposición de aquélla, sino que constituye una *exigencia inherente a un sistema tributario justo*¹.

Por otra parte, la motivación de los actos administrativos –y, por ende, de los tributarios– constituye una garantía de adecuación de las actuaciones de la Administración a la ley y al Derecho, dado que a través de aquélla el órgano administrativo que ha dictado el acto correspondiente va a exponer las razones, de hecho y jurídicas, en las que se funda la decisión emitida. De este modo, con una adecuada motivación se evitará que los derechos de defensa del contribuyente sean vulnerados –en especial, el derecho a la tutela judicial efectiva– y que la actuación de la Inspección de los tributos –que en algunos supuestos derivará de una potestad discrecional– se torne arbitraria.

Atendiendo a lo anterior, no cabe duda de que en el procedimiento de inspección tributaria, la obligación de motivar reviste, por tanto, una importancia esencial, dado que los actos emitidos por los órganos de la Inspección van a afectar, con carácter general, de forma negativa a los intereses de los obligados tributarios, debiendo ser la Administración, por tal motivo, especialmente cuidadosa a la hora de dictar los diversos actos que configuran dicho procedimiento.

Al objeto de analizar qué actos de la Inspección de los tributos deben emitirse de forma motivada y cómo se concreta la obligación de motivar en los mismos, hemos decidido organizar el presente trabajo en función de las *diversas fases que conforman el referido procedimiento*, no sólo porque consideramos que constituye el criterio clasificador más acertado desde un punto de vista expositivo, sino también porque entendemos que ésta es la mejor manera de concretar la necesidad de motivar en cada uno de los actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección. Y es que, como tendremos ocasión de comprobar, además del acto que pone fin a dicho procedimiento, hay muchos otros actos anteriores a éste que deben ser motivados para no perjudicar los derechos de defensa del sujeto inspeccionado y evitar posibles actuaciones arbitrarias por parte de la Administración.

1 A este respecto, en las Sentencias del TC 76/1990 de 26 de abril (FJ 3º) (RTC 1990/76) y 110/1984 de 26 de noviembre (FJ 3º) (RTC 1984/110) se afirma que si no existiera una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, lo que unos no pagasen debiendo pagar, lo tendrían que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. Por su parte, AGUALLO AVILÉS (*El contribuyente frente a los planes de inspección*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 49) ha señalado que el fin principal de la Inspección de los tributos no puede ser la recaudación, realizando una inspección frente “a quien desee, de cualquier modo, a cualquier precio”, persiguiendo recobrar al máximo lo no ingresado en período voluntario. Esta misma opinión es compartida por LOZANO SERRANO («La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, Tomo I, 1990, pág. 226), para el cual no puede concebirse el sistema tributario como meramente recaudatorio.

II. La motivación en el inicio del procedimiento de inspección tributaria

1. La consignación de la motivación en la comunicación que da inicio al procedimiento de inspección

Las *comunicaciones* son documentos unilaterales emitidos por la Inspección de los tributos destinados a poner en conocimiento de los obligados tributarios el inicio de las actuaciones inspectoras², o determinados hechos, circunstancias o requerimientos necesarios para el desarrollo del procedimiento, debiendo constar en las mismas, entre otros conceptos: el lugar y fecha de su expedición, los hechos o circunstancias que se comunican, el órgano que las expide, así como, el procedimiento que se inicia (arts. 87.3 y 97.1 RGGIA). Ahora bien, tras realizar un análisis de la normativa tributaria aplicable al supuesto examinado, no encontramos en ningún precepto que deba comunicarse al interesado el fundamento del inicio de esa actuación inspectora.

No obstante, y a pesar de dicha omisión, consideramos que la referida comunicación deberá reflejar las razones que motivan el comienzo del procedimiento inspector frente a un sujeto concreto, ya que –como bien han indicado varias resoluciones judiciales– *“nadie tiene en principio un derecho subjetivo a ser inspeccionado o a no serlo, pero sí a una justificación y motivación razonada y razonable del por qué de una u otra situación”*; a ello debe añadirse que el obligado tributario puede exigir que la Administración acredite que su actuación se basa en unos *“fundamentos acordes al Derecho y persigue unos fines de interés general”*³.

En vista de lo anterior, consideramos que el obligado tributario deberá conocer cuál ha sido el mecanismo por el que ha dado comienzo el procedimiento de inspección, es decir, habrá que notificarle –tal y como tendremos ocasión de comprobar en los epígrafes posteriores– si va a ser inspeccionado en virtud de las directrices establecidas en la planificación o como consecuencia de una orden dictada por el Inspector-Jefe. Por lo tanto, procederemos a examinar, a continuación, cuáles son los diferentes modos de iniciar el citado procedimiento, concretando, a su vez, cómo debe materializarse la motivación en cada supuesto particular.

2 Sin perjuicio de que cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de dichas actuaciones, el procedimiento de inspección sea iniciado sin previa comunicación mediante la personación del actuario «*en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario (...)*» (art. 177.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en adelante, RGGIA).

3 Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 9 de mayo de 2006 (FJ 3º) (JUR 2006/212796) y Comunidad Valenciana de 25 de mayo de 2005 (FJ 3º) (*Impuestos*, núm. 8, 2006), 17 de mayo de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/1134), 5 de abril de 2005 (FJ 2º) (JT 2006/202) y 18 de junio de 2004 (FJ 3º) (JT 2004/1672), donde se indica que debe certificarse, *al inicio de las actuaciones inspectoras*, que el objeto de las mismas se corresponde con el contenido del plan de inspección o, en otro caso, que existe una orden motivada del Inspector-Jefe.

2. Alcance de la motivación según la forma de iniciar el procedimiento de inspección

2.1. Los planes de la Inspección

Una de las posibles formas de dar comienzo a las actuaciones inspectoras es a través de la propia iniciativa de la Inspección de los tributos como consecuencia de las directrices recogidas en la planificación (art. 170 RGGIA). Dicha planificación constituye el mecanismo más habitual de selección de los sujetos que serán inspeccionados, ya que debido a la insuficiente capacidad operativa de la Administración para realizar inspecciones sobre todos los contribuyentes es necesaria una selección previa⁴.

Nos encontramos, por tanto, con que la planificación y, en definitiva, la selección de los sujetos que van a ser inspeccionados constituye una actividad discrecional en manos de la Administración⁵. No obstante, ésta, a la hora de configurar los planes de inspección, no es totalmente libre, puesto que su actuación siempre estará limitada por la prohibición de arbitrariedad⁶; por ello, los criterios fijados en dichos planes deberán “*elaborarse de forma racional y fundada, nunca caprichosa o arbitraria*”⁷.

De este modo, y en aras de un adecuado control de la actuación inspectora, se ha propuesto, por un sector doctrinal, que los planes de inspección deberían publicarse cuando establezcan criterios de selección de potenciales sujetos inspeccionables⁸, incluso, algún autor ha manifestado la necesidad de que el Plan Nacional de Inspección (en adelante, PNI) fuese objeto de debate y aprobación en las Cortes Generales⁹. Sin embargo, dichos planes tienen, en el instante actual, *carácter reservado* previéndose sólo la publicidad de los criterios que anualmente informan el PNI [art. 116 Ley General Tributaria (en adelante, LGT)]; ahora bien, la redacción de este último precepto¹⁰ demuestra que la

4 AGUALLO AVILÉS (*El contribuyente frente a los planes de inspección, op cit.*, pág. 26) ha indicado que si se intentasen aumentar los medios materiales y humanos de la Hacienda Pública hasta que fuera posible realizar inspecciones sobre todos los contribuyentes estaríamos iniciando la “*quiebra económica del Estado*”.

5 Idéntica opinión vino a sostener GARCÍA AÑOEROS («Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *CREDF*, núm. 76, 1992, pág. 602), para quien la discrecionalidad de la Inspección de los tributos en cuanto a la decisión de a quién se va a comprobar es total.

6 En esta misma línea, ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, Aranzadi, Cizur menor, 2006, pág. 19) ha afirmado que no puede identificarse discrecionalidad con autonomía de la voluntad; y, por su parte, ORTIZ CALLE («Los Planes de Inspección en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», *CREDF*, núm. 93, 1997, pág. 34) entiende que otro límite a la actuación inspectora es el principio de igualdad.

7 LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y PÉREZ LARA, J. M.: *Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 49.

8 AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección, op cit.*, pág. 204.

9 GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las Administraciones Públicas*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 107), dicho autor justifica su postura en virtud de la importancia que para el Estado y para los ciudadanos tiene la actividad de la Hacienda, señalando, además, que si otros planes se discuten en las Cámaras (como es el caso del Plan Energético Nacional), lo mismo se podría hacer con el PNI, sometiéndolo a debate junto con los presupuestos generales.

10 El cual establece que «La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

La Inspección de los tributos puede basarse en los hechos contenidos en la denuncia para justificar su actuación investigadora

publicación de las directrices generales de aquél es un requisito facultativo¹¹.

Sobre esta cuestión conviene señalar, asimismo, que el artículo 170.7 del RGGIA establece expresamente el carácter reservado y la no publicación de los planes de inspección y de los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras. A este respecto, estimamos que resulta criticable la postura

adoptada en la norma reglamentaria, dado que en virtud de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad y a fin de permitir un adecuado control judicial de la actuación inspectora deberían publicarse, en todo caso, los criterios informadores de dicha actuación recogidos en el PNI, puesto que un *“Plan general de la Inspección público aumenta la confianza de los ciudadanos en la justicia del sistema tributario”*¹².

Por otro lado, hemos de indicar que aunque la investigación de unos sujetos –y no de otros– no supone una vulneración del principio de igualdad, es conveniente que el sujeto que vaya a ser objeto de una inspección conozca, desde el inicio del procedimiento, cuáles son las razones que han llevado a la Administración a incluirlo en alguno de los criterios recogidos en la planificación previa. Así, únicamente con una adecuada motivación, el obligado tributario podrá alegar, si lo estima necesario y en el momento procesal oportuno, que esa actuación resulta arbitraria por entender que no se encuentra incluido en ninguno de los criterios enunciados en el plan de inspección; de este modo, la motivación del acto que abre el procedimiento inspector no sólo constituye la garantía de una *actuación no arbitraria*, sino que también permite un *adecuado control jurisdiccional* a la hora de enjuiciar una posible desviación de poder¹³.

A estos efectos, y aunque la normativa tributaria guarde silencio sobre la necesidad de motivar el acto de inicio de las actuaciones inspectoras, estimamos que éste debería motivarse por aplicación del artículo 54.1.f) de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo

11 GARCÍA BERRO («La inspección tributaria en la nueva LGT», *QF*, núm. 21-22, 2004, pág. 54) ha criticado el cambio de criterio adoptado por el legislador tributario afirmando que hemos pasado de una publicación obligatoria a no estar prohibida, puesto que el artículo 26 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente establecía la obligatoriedad de la publicación de los criterios informadores del PNI. No obstante, aunque con la configuración de nuestro sistema todavía estamos lejos de la publicación completa del *Plan general de la Inspección*, para el año 2008, al menos, sí se han publicado esos criterios generales de planificación, los cuales aparecen plasmados en la Resolución de 22 de enero de 2008, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2008, (BOE núm. 26, de 30 de enero de 2008). Dicha resolución recoge las directrices generales que servirán para realizar la selección de los contribuyentes que serán objeto de actuaciones inspectoras durante el año 2008, determinándose, asimismo, las áreas de riesgo fiscal de atención preferente y los criterios básicos de desarrollo.

12 AGUALLO AVILÉS, A.: *El contribuyente frente a los planes de inspección*, op cit., pág. 210.

13 ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, op cit., pág. 49) entiende que no se puede admitir la inmotivación del acto de inicio del procedimiento de inspección, porque esto vulneraría el principio de igualdad y el de tutela judicial efectiva.

Común (en adelante, LRJ-PAC)¹⁴, puesto que, como venimos señalando, nos encontramos ante un acto discrecional. A este respecto, entendemos que no podrá entenderse motivado dicho acto cuando sólo manifieste que un determinado sujeto va a ser inspeccionado por su inclusión en un determinado plan, sino que la motivación tendrá que ser *suficientemente indicativa* para que aquél pueda conocer qué criterio ha sido seguido para inspeccionarle y cómo éste le ha sido aplicado a su situación concreta¹⁵.

El obligado tributario
deberá conocer cuál ha
sido el mecanismo por el
que ha dado comienzo
el procedimiento de
inspección

2.2. Orden superior escrita y motivada

El procedimiento inspector también puede tener su origen en una *orden superior escrita y motivada* del Inspector-Jefe respectivo¹⁶. Con relación a esta cuestión, debe hacerse notar que con la aprobación del actual RGGIA ya no se hace referencia a que la referida orden tenga que dictarse de forma motivada, sino que, por el contrario, sólo se habla de *orden superior* (art. 87.1 del citado texto normativo); por lo tanto, hemos pasado de una obligación *ex lege* de motivación a la ausencia de dicho requisito.

Ahora bien, cuando el procedimiento de inspección se inicie como consecuencia de la citada orden debe seguirse manteniendo, a nuestro modo de ver, la necesidad de que aquélla sea dictada con la correspondiente fundamentación, reflejando cuáles han sido las razones que han llevado a inspeccionar a un determinado sujeto cuyas características no responden a ninguna de las directrices previamente establecidas en la planificación.

A estos efectos, el acto de inicio de una actuación inspectora *praeter plan* deberá revestir, también en estos casos, una motivación *suficientemente indicativa*, pues no sólo tendrá que indicar que con el mismo se da comienzo al procedimiento inspector frente a un sujeto concreto y que esa actuación es ajena a los planes de inspección, sino que deberá mostrar todo el razonamiento que ha llevado a los órganos de la Inspección a tomar la decisión correspondiente¹⁷. Así, y como ya hemos puesto de relieve, si la Administración está ejerciendo una potestad discrecional al confeccionar los referidos planes, todavía

14 Dicho precepto establece que *serán motivados los actos* «que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa» (la letra normal es nuestra).

15 Para GARCÍA BERRO («La inspección tributaria en la nueva LGT», *op cit.*, pág 54), en el acto de inicio tiene que aparecer «una secuencia lógica que, partiendo de los citados criterios, culmine razonablemente en la decisión de inspeccionar al interesado».

16 Posibilidad que aparecía contemplada en el artículo 29.a) *in fine* del Reglamento General de la Inspección de los tributos de 1986 (en adelante, RGIT), donde se establecía que el procedimiento inspector podía iniciarse en virtud de una «orden superior escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo» (la letra normal es nuestra).

17 Para JUAN LOZANO y MAGRANER MORENO [«El problema de los Planes de Inspección (Algunas consideraciones sobre las Directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999)», *QF*, núm. 17, 1999, pág. 13] deberá justificarse la concurrencia de «congruas razones que expliquen la separación de los criterios planificadores» al iniciar el procedimiento de inspección al margen de los criterios fijados en los planes.

esta discrecionalidad se ve más acentuada en los casos de inicio mediante orden superior, dado que va a inspeccionarse a un ciudadano que “no reunía fundamentos para ser potencial objeto de la comprobación” con arreglo al plan de inspección¹⁸.

A este respecto, y en aras de una mayor garantía de la seguridad del obligado tributario y de un adecuado control jurisdiccional, la motivación de este acto de inicio del procedimiento de inspección deberá expresar, de forma detallada, las *sospechas o indicios de defraudación* con relación a ese sujeto concreto, debiendo incorporarse la orden superior al respectivo expediente, pues sólo en ella encontraremos todos los criterios y el razonamiento que han llevado a la Administración a tomar la decisión de investigar a dicho sujeto. Por ello, la motivación de la mencionada orden –así como la propia orden– tendrá que ser previa al comienzo de las actuaciones inspectoras, no siendo posible su convalidación posterior, dado que el inicio de tales actuaciones requiere un documento habilitante, bien sea la inclusión de aquél en los referidos planes o la orden motivada del Inspector-Jefe¹⁹.

2.3. La denuncia pública

Hasta la reforma del RGIT en el año 2000, el procedimiento de inspección tributaria podía iniciarse, entre otras formas, mediante la interposición de denuncia pública²⁰; de este modo, y una vez que se recibiera dicha denuncia, debía darse traslado de la misma a la Inspección de los tributos para que iniciase las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación si consideraba que existían indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados, pudiendo archivar, sin más trámites, en caso contrario. No obstante, tras dicha reforma, la denuncia deja de ser, *per se*, uno de los modos de inicio del procedimiento de inspección; ahora bien, esto no significa que, una vez recibida aquélla y tras comprobar el carácter veraz de los hechos denunciados, la Administración no pueda dar comienzo a las actuaciones inspectoras²¹.

18 FENELLÓS PUIGCERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente (comentarios a la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Tro, Valencia, 1998, pág. 327.

19 Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 9 de mayo de 2006 (FJ 5º) (JUR 2006/212796). No obstante, debemos señalar la existencia de una línea jurisprudencial que no compartimos, puesto que permite la convalidación posterior de la orden motivada del Inspector-Jefe cuando se ha iniciado el procedimiento sin ella, pudiendo consultarse, a este respecto, las Sentencias de los TSJ de Aragón de 30 de septiembre de 2004 (FJ 6º) (JT 2005/490), 27 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/483), 23 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/479), Castilla y León (Burgos) de 13 de octubre de 2001 (FJ 2º) (JT 2001/1538) y la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/772).

20 El artículo 29 del RGIT, hasta la reforma introducida por la disposición final 1.2 del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, disponía que «Las actuaciones inspectoras 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; b) como consecuencia de orden superior escrita y motivada; c) en virtud de denuncia pública; d) o a petición del obligado tributario (...)» (la letra normal es nuestra).

21 A este respecto, el artículo 114.2 de la LGT establece que «(...) Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo» (la letra normal es nuestra).

Nos encontramos, por tanto, ante una figura que constituye un “*mero acto de comunicación a la Administración Tributaria para que ésta pueda poner en marcha su actuación investigadora*”²². En efecto, la denuncia ha quedado configurada como un acto previo al inicio del procedimiento de inspección, debiendo ser el órgano inspector respectivo el que, si existen razones justificadas, dará comienzo a las actuaciones inspectoras, siempre que aquélla no esté basada en “*juicios de valor*” y sea “*específica y concreta, extremo que deberá decidir el Inspector-Jefe correspondiente*”²³.

**El acuerdo de
modificación de las
actuaciones inspectoras
debe comunicarse al
obligado tributario**

Así pues, la Inspección de los tributos puede basarse en los hechos contenidos en la denuncia para justificar su actuación investigadora, siendo necesario, en todo caso, una orden escrita y motivada del Inspector-Jefe respectivo, la cual, como ya hemos indicado, tendrá que ser previa al acto de inicio del mencionado procedimiento y deberá determinar, de forma precisa, cuáles han sido los criterios que han llevado a iniciar tales actuaciones.

A este respecto, y aunque la LGT en el artículo 114 establezca, de forma expresa, que la denuncia no formará parte del expediente administrativo, entendemos, al objeto de evitar actuaciones arbitrarias y no poner en peligro el derecho de defensa del obligado tributario, que éste deberá conocer, al menos, que las actuaciones inspectoras que van a dar comienzo contra él tienen su origen en los hechos denunciados, ya que una cosa es que la denuncia no se añada al expediente administrativo y otra muy distinta que aquél no sepa cuál es el verdadero motivo que originó dichas actuaciones²⁴.

A estos efectos, será suficiente, en nuestra opinión, con que se incorpore al referido expediente la orden motivada dictada en virtud de los hechos recogidos en la denuncia, pues ello permitirá conocer los criterios que han llevado a los órganos de la Inspección a iniciar el procedimiento

22 ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (I)», *Carta Tr., monografías*, núm. 117, 1990, pág. 4.

23 LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Alcance de la nueva reforma del RGIT (RD 136/2000, de 4 de febrero), (especial referencia al tiempo de duración de las actuaciones inspectoras)», *RDFHP*, núm. 257, 2000, pág. 575. Del mismo modo se ha pronunciado GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las Administraciones públicas, op cit.*, pág. 143) afirmando que “*importa también que aquel que plantee la correspondiente denuncia deba adjuntar información suficiente para que la Administración pueda llevar a cabo su actividad con eficacia*”.

24 Existen diversos pronunciamientos jurisprudenciales que estiman que no causa indefensión la no incorporación de la denuncia al expediente, entre los que se encuentran las Sentencias del TSJ de Aragón de 30 de septiembre de 2004 (FJ 6º) (JT 2005/490), 27 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/483) y 23 de julio de 2004 (FJ 8º) (JT 2005/489). Por el contrario, ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras, op cit.*, pág. 69 y 75 a 79) entiende que, a pesar del mandato del legislador, la denuncia tendrá que incorporarse al expediente administrativo, ya que éste es el único medio que permite controlar cuál ha sido el motivo que originó el inicio de las actuaciones inspectoras y evitar actuaciones arbitrarias, afirmando, a continuación, que en el caso de que se archive la denuncia, este hecho tendrá que motivarse como garantía de imparcialidad, transparencia y objetividad en la actuación de la Administración.

inspector contra ese sujeto. En definitiva, y como bien ha señalado la doctrina, la iniciación de dicho procedimiento, en estas situaciones, deberá estar siempre motivada y encontrar su fundamento en la denuncia²⁵.

2.4. Solicitud del sujeto inspeccionado

Los artículos 98 de la LGT y 88 del RGGIA –encuadrados entre de las normas comunes que regulan los procedimientos tributarios– disponen que los mismos podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, siendo ésta la línea que ha seguido el legislador en relación con el procedimiento de inspección en el artículo 147.1 de la LGT; sin embargo, las posibilidades de dicho obligado, en este punto, están sujetas a lo establecido en los artículos 149 de la LGT y 179 del RGGIA, esto es, únicamente puede solicitar que se amplíen las actuaciones parciales que, en un inicio, se hayan desarrollado contra él²⁶.

En efecto, una vez iniciado un procedimiento de inspección en el que las actuaciones inspectoras tengan alcance parcial, el obligado tributario podrá, en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de tales actuaciones, solicitar la ampliación de las mismas pidiendo que éstas tengan carácter general (art. 149.2 LGT), debiendo recogerse en dicha solicitud, entre otros conceptos, cuáles son los *hechos* y las *razones* en que aquélla se concreta (art. 88.2 RGGIA).

En estos casos, la Administración tributaria cuenta con seis meses para iniciar una nueva actuación, de carácter general, respecto del tributo y periodos afectados, o bien puede optar por ampliar las que ya estaba desarrollando (arts. 149.3 LGT y 179.2 RGGIA). En relación con esta cuestión, estimamos que tanto si los órganos de la Inspección han optado por comenzar una nueva actuación, como si amplían el carácter de las que ya estaban realizándose deberán justificar su decisión basándose en los motivos que dieron lugar al inicio de actuaciones parciales y en la propia solicitud del obligado tributario.

Por otro lado, en aquellos casos en que se rechaza la petición de ampliación efectuada por el obligado tributario, porque la solicitud no cumple los requisitos establecidos en la normativa vigente²⁷, deberá

25 GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: «Procedimiento de inspección», en *La nueva Ley General Tributaria* (CALVO ORTEGA, R. Coord.), Civitas, Madrid, 2004, pág. 519.

26 Con relación a esta cuestión, la Exposición de Motivos del RGGIA aclara que la solicitud de modificación del alcance del procedimiento inspector por parte del obligado tributario se regula de forma separada a los modos de inicio, dado que «no se trata de un inicio propiamente dicho sino (...) de una solicitud de ampliación del alcance respecto del tributo o periodos afectados». Por su parte y siguiendo esta misma tesis, DÍAZ DELGADO (*Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios*, Estudios de Derecho judicial, CGPJ, Madrid, 2006, pág. 254) ha afirmado que en este supuesto no se recoge una potestad de cualquier obligado tributario a que se abran o inicien actuaciones generales respecto a él, sino que es sólo un derecho de quien está siendo inspeccionado de que se amplíen las actuaciones parciales que ya están en curso; por lo tanto, no existe un derecho a nuevas o a «otras» actuaciones «distintas», sino más bien un «derecho a la conversión de las preexistentes».

27 A este respecto, el artículo 149.2 de la LGT establece que la solicitud deberá presentarse «en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial» y, a su vez, el artículo 179.1 del RGGIA dispone que la misma «deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario (...). Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento» (la letra normal es nuestra).

justificarse la inadmisión de la citada petición sobre la base del incumplimiento de dichos requisitos (art. 179.3 RGGIA)²⁸.

III. El deber de motivación en el desarrollo del procedimiento de inspección tributaria

1. Aspectos generales

Una vez notificado al obligado tributario el inicio del procedimiento inspector, los órganos de la Inspección podrán desarrollar las actuaciones que consideren pertinentes para comprobar la veracidad de los hechos declarados o para descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados por el contribuyente (art. 145 LGT).

Ahora bien, es necesario poner de relieve que aunque no exista una *obligación general* que obligue a motivar cada una de las actuaciones que se realicen a lo largo del referido procedimiento, es posible afirmar que el deber de motivar afecta a bastantes actuaciones inspectoras. Por nuestra parte, en las líneas sucesivas vamos a centrarnos en las siguientes: la modificación de la extensión de las mencionadas actuaciones, la ampliación del plazo de doce meses para desarrollar las mismas, la adopción de medidas cautelares, el supuesto de que el actuante, equipo o unidad que inició el procedimiento sea sustituido por otro, la solicitud de información sobre los movimientos en las cuentas bancarias del obligado tributario, en la posibilidad de interrumpir el procedimiento inspector y, finalmente, en la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

2. Supuestos concretos que deben motivarse

2.1. La modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras

Todo obligado tributario debe ser informado al inicio del procedimiento de inspección, tal y como señala el artículo 147.2 de la LGT, del *alcance y naturaleza* de las actuaciones inspectoras que van a desarrollarse. Ahora bien, el artículo 178.5 del RGGIA establece, por su parte, que una vez iniciado dicho procedimiento el órgano actuante, *de forma motivada*, puede modificar la extensión de las actuaciones que estaban desarrollándose, siempre que ponga de manifiesto *razones que así lo aconsejen*.

En efecto, atendiendo a lo establecido en el citado precepto reglamentario, dicho órgano podrá *incluir* aspectos no comprendidos inicialmente en la comunicación notificada al obligado tributario y *excluir* alguna obligación tributaria o periodos recogidos en la misma, pero además, también podrá *ampliar* o *reducir* el alcance de las actuaciones inspectoras desarrolladas. En conclusión, el carácter general o parcial de dichas actuaciones puede ser alterado durante el desarrollo de las mismas y es que, como ha indicado la jurisprudencia, “*el carácter general o parcial de una actuación no es inalterable, pues puede limitarse*

28 Esta exigencia ya fue establecida en el punto 11.2 de la Instrucción nº 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, donde se indicaba que la declaración de la improcedencia de la ampliación por incumplimiento de los requisitos establecidos debía encontrarse debidamente motivada.

*el objeto de una actuación inicialmente general o, inversamente, ampliarse el objeto de una actuación inicialmente parcial*²⁹.

De lo expuesto hasta ahora debe destacarse el hecho de que el artículo 178.5 del RGGIA no recoge o enumera cuáles han de ser las razones que, a *juicio del órgano competente*, den lugar a una modificación de las actuaciones inspectoras, sino que deja la puerta abierta para que aquél ponga de manifiesto, en *cada situación concreta*, tales razones. Pues bien, como puede observarse, la discrecionalidad con que cuenta el inspector actuuario para decidir sobre la extensión de aquéllas es total³⁰, debiendo expresar claramente, por tanto, los motivos en los que basa su decisión.

En suma, estimamos que esta posibilidad de modificar de oficio o a iniciativa de la propia Administración tributaria³¹ el alcance de las actuaciones inspectoras afecta a los *intereses particulares* y a la *seguridad jurídica* del sujeto inspeccionado, dado que éste podría verse afectado por una continua modificación del carácter de las mismas³². Por ello, en el acto donde se altere la extensión de tales actuaciones deberá reflejarse, de forma suficientemente motivada, las razones que aconsejan esa variación³³, para salvaguardar la seguridad jurídica del obligado tributario y justificar que dicha decisión no ha sido arbitraria³⁴.

Asimismo, entendemos que el acuerdo de modificación de las actuaciones inspectoras debe comunicarse al obligado tributario³⁵, dado que, como ya hemos indicado, si éste tiene que ser informado al inicio del procedimiento de inspección sobre el alcance y naturaleza de las actuaciones que van a realizarse, con mayor motivo deberá notificarse, en una nueva comunicación, cualquier cambio en el desarrollo de las mismas.

29 Sentencia del TSJ de Asturias de 30 de octubre de 2001 (FJ 2º) (JT 2001/1808). En el mismo sentido puede consultarse la Sentencia de la AN de 24 de septiembre de 2001 (FJ 5º) (JT 2001/1628) y la Resolución del TEAC de 26 de junio de 1998 (FJ 5º) (JT 1998/1483).

30 ORENA DOMÍNGUEZ (*Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras*, op cit., pág 59) entiende que “la certeza del Derecho ha de impedir habilitaciones genéricas o de contornos imprecisos cuyo resultado sean potestades administrativas con un alto grado de indefinición”.

31 PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 17ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2007, pág. 297.

32 En este sentido, para FENELLÓS PUIGSERVER (*El Estatuto del Contribuyente*, op cit., pág. 335), el principio de seguridad jurídica “*exige que las actuaciones que realice la Administración tributaria –sean los órganos gestores sean los inspectores– sirvan para regularizar definitivamente las bases tributarias y que luego no puedan volver a reproducirse*”.

33 BANACLOCHE PÉREZ («El Estatuto del Contribuyente», *Impuestos*, Tomo I, 1997, pág. 1033) y LÓPEZ MARTÍNEZ («Alcance de la nueva reforma del RGIT (RD 136/2000, de 4 de febrero) (Especial referencia al tiempo de las actuaciones inspectoras)», op cit., pág. 568] han indicado que la seguridad del administrado en el procedimiento de inspección reclama que las liquidaciones que de él se deriven sean definitivas, esto es, que sean fruto de una actuación de carácter general, debiendo motivarse cualquier excepción a la misma.

34 CUADRADO RODRÍGUEZ («Las actuaciones de la Inspección Tributaria», *RJTr*, Tomo I, 1993, pág. 1315) ha afirmado que el ejercicio de la potestad inspectora, al suponer una intromisión en la esfera jurídica del particular, se legitima y se controla por el fin que trata de realizar, debiendo existir una proporcionalidad entre aquel y el ejercicio de la potestad para que ésta sea legítima, siendo la motivación el elemento que permitirá conocer si se ha respetado la referida proporcionalidad.

35 Para MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, 3ª ed., CISS, Bilbao, 2000, pág. 68) será necesario que el acuerdo de ampliación del alcance de la actuación sea adoptado por el órgano competente, esté suficientemente motivado y se notifique al interesado.

2.2. La motivación del acto por el cual se acuerda la ampliación del plazo del procedimiento

El plazo establecido para la finalización del procedimiento de inspección, *con carácter general*, es de doce meses, plazo que el legislador ha estimado suficiente, en principio, para que el mismo concluya. Ahora bien, dicho plazo puede ser ampliado si concurren determinadas circunstancias y siempre que se respeten una serie de garantías³⁶, entre las cuales cabe destacar -por lo que a nuestro estudio concierne- que el acuerdo de ampliación sea motivado con referencia a *los hechos y fundamentos de derecho* (art. 150.1 *in fine* LGT).

En los artículos 150.1 de la LGT y 184 del RGGIA se recogen las causas o motivos que justifican dicha ampliación, los cuales se refieren, en general, a supuestos en los que las actuaciones inspectoras *revistan especial complejidad* o cuando el *obligado tributario haya ocultado la realización de alguna actividad económica*; no obstante, la concurrencia de dichas circunstancias no determina, de forma automática, la ampliación del plazo del procedimiento de inspección, sino que será el actuuario, equipo o unidad que las estén desarrollando quienes, a su juicio, decidirán si es necesaria o no la ampliación.

De este modo, el legislador ha configurado una *potestad o facultad de actuación* de la Administración tributaria, referida a la posibilidad de fijar el tiempo en el que ha de desarrollarse el procedimiento inspector³⁷, si bien para proceder a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de inspección, el órgano competente a tal fin tendrá que realizar, con carácter previo, una *estimación subjetiva de las circunstancias* que concurren en el supuesto concreto para determinar si aquella es procedente, debiendo llevarse a cabo, en su caso, a través de un acuerdo motivado³⁸.

Ahora bien, atendiendo a lo establecido en el artículo 184.4 del RGGIA, el actuuario, si estima que concurren alguna de las circunstancias que justifican la ampliación, lo notificará al obligado tributario para que éste realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de diez días contados a partir del día siguiente al de la notificación y, posteriormente, dictará una *propuesta de ampliación* debidamente motivada. Dicha propuesta será remitida por escrito al órgano competente para liquidar, siendo este último quien decidirá si procede la ampliación o no del plazo para realizar las actuaciones investigadoras y, en caso de estimar necesario ampliarlo, dictará un nuevo acto motivado (art. 184.5 RGGIA). De este modo, se consiguen reforzar las garantías del contribuyente, evitando que la prolongación de dichas actuaciones responda a un capricho del actuuario, puesto que éste sólo va a proponer la ampliación, siendo un órgano diferente el que, en último extremo, decidirá, de forma motivada, si es procedente aquella.

36 ESEVERRI MARTÍNEZ (*Derecho tributario. Parte general*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 386) ha afirmado que para poder ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras es necesario observar un "*mínimo procedimiento consistente en que el acuerdo de ampliación tiene que ser expresamente adoptado por el superior jerárquico de quien está siguiendo esas actuaciones, con motivación de los hechos que lo provoquen y su fundamento jurídico*".

37 Sentencia de la AN de 17 de julio de 2006 (FJ 2º) (JT 2006/1288) y Resoluciones del TEAC de 2 de marzo de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/780) y 2 de febrero de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/521).

38 Resoluciones del TEAC de 4 de mayo de 2006 (FJ 2º) (JUR 2006/204870), 15 de junio de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/1405), 19 de mayo de 2005 (FJ 2º) (JT 2005/1027), 20 de noviembre de 2003 (FJ 2º) (JT 2004/316), 20 de noviembre de 2003 (FJ 4º) (JUR 2004/54155) y 20 de noviembre de 2003 (FJ 4º) (JT 2004/315).

La motivación, en estos casos, deberá reflejar todo el razonamiento lógico y jurídico que ha llevado a la Inspección de los tributos a entender que resulta conveniente la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, justificando, además, el tiempo concreto que se estima necesario para descubrir los hechos con relevancia tributaria del sujeto inspeccionado³⁹, ya que la actual LGT no obliga a ampliar el plazo en doce meses más, sino en doce meses *como máximo*.

A este respecto, podemos afirmar que solamente a través de la motivación el obligado tributario obtendrá la garantía suficiente de que la actuación de la Administración –concretando las circunstancias que fundamentan la ampliación– no se ha realizado de forma arbitraria, al haber podido identificar cuáles han sido las normas que se han aplicado y *“cuál ha sido el juicio lógico, que fundado en criterios jurídicos razonables, ha presidido la articulación o subsunción del hecho concreto en el precepto normativo de que se trate, (...), tal y como requiere el derecho a la tutela efectiva, que no consiente decisiones que merezcan la calificación de arbitrarias, por carecer de explicación alguna o venir fundadas en explicaciones irracionales”*⁴⁰.

2.3. La adopción de medidas cautelares

Los órganos de la Inspección pueden adoptar medidas cautelares a lo largo del procedimiento inspector en los términos regulados en los artículos 146 de la LGT y 181 del RGGA, cuya finalidad va a ser la de impedir que desaparezcan, se destruyan o se alteren las pruebas determinantes de la existencia o del cumplimiento de obligaciones tributarias. Dichas medidas son diferentes de las establecidas en el artículo 81 de la LGT, ya que éstas son adoptadas por la Administración tributaria con el objeto de asegurar el cobro de la deuda tributaria.

A estos efectos, y tal y como indican los preceptos citados *ut supra*, dichos órganos deberán motivar, en todo caso, el acto por el que se acuerda el establecimiento de tales medidas, debiendo ser éstas proporcionales y limitadas temporalmente al fin que pretenden conseguir, absteniéndose, además, de establecer aquellas que puedan producir al obligado tributario un perjuicio de imposible o difícil reparación⁴¹. Por lo tanto, se trata de medidas de carácter excepcional, que se imponen sin sometimiento a un procedimiento específico y cuya legitimidad aparece condicionada *“al cumplimiento de su presupuesto determinante, así como al respeto a los principios de proporcionalidad y favor libertatis”*⁴².

39 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre el procedimiento de inspección en la nueva LGT», *CREDF*, núm. 124, 2004, pág. 838.

40 Sentencia del TC 122/1991 de 3 de junio (FJ 2º) (RTC 1991/122).

41 A este respecto, el artículo 3.2 de la LGT indica que *«La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios»*.

42 FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*, Comares, Granada, 2002, pág. 420. Por su parte, GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las administraciones públicas*, op cit., pág. 146) ha indicado que nos encontramos ante *“medidas de coacción administrativa directa caracterizadas por el empleo de la fuerza en el desarrollo de funciones administrativas, motivada por una situación de urgencia, que legitima la acción inmediata con fundamento en una decisión no procedimentalizada, la cual, en todo caso, se encuentra sometida al principio de legalidad y guiada por los principios de oportunidad, congruencia y proporcionalidad”*.

A este respecto, conviene señalar que la adopción de una medida cautelar presenta un evidente *componente discrecional*⁴³; por ello, y a fin de evitar actuaciones injustificadas y caprichosas, resulta necesario emitir una adecuada motivación⁴⁴, cuya exigencia la encontramos directamente en las normas tributarias (arts. 146.1 LGT y 181.5 RGGIA), las cuales no vienen sino a ratificar lo ya establecido, en este punto, en la normativa administrativa (art. 54.1.d) LRJ-PAC)⁴⁵. Por su parte, la motivación determinará, asimismo, el levantamiento de la referida medida si, en su caso, desaparecen las causas que la motivaron (art. 146.3 *in fine* de la LGT)⁴⁶.

No sólo tendrá que notificarse el cambio de actuario, sino que, además, dicha notificación deberá encontrarse debidamente motivada en lo que concierne a cuál ha sido la “*justa causa*” de la sustitución

Así, a través de la motivación tiene que justificarse la *procedencia y oportunidad* de la medida cautelar adoptada, con relación al peligro de destrucción o alteración de las pruebas, la cual, a su vez, deberá ser proporcional al fin pretendido, debiendo imponerse la que sea menos gravosa para el obligado tributario. En definitiva, y tal y como establece el artículo 181.4 del RGGIA, será necesario que los inspectores actuarios emitan un acuerdo motivado expresando no sólo el porqué de la medida específica adoptada, sino también las *circunstancias y finalidad* concreta de la misma⁴⁷, constituyendo la motivación, de este modo, una auténtica garantía para el sujeto inspeccionado.

Por otro lado, y en lo que respecta al reflejo documental del acto por el que se acuerda la adopción de dichas medidas, éstas deberán documentarse en la oportuna diligencia, la cual no será recurrible directamente en el momento de su imposición, debiendo el obligado tributario alegar los hechos que estime pertinentes en relación con el establecimiento de la medida cautelar –entre ellos, la ausencia de una motivación adecuada– cuando, en su caso, recurra el acto liquidatorio que pone término al procedimiento de inspección (art. 181.5 RGGIA).

43 La doctrina ha afirmado que la discrecionalidad, con relación a las medidas cautelares, aparece en *tres momentos*: a la hora de decidir si se adoptan o no, en el concreto momento de adoptarlas y sobre su contenido, ALONSO FERNÁNDEZ («La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (II)», *Carta Tr. monografías*, núm. 118, 1990, págs. 7 y 8) y GARCÍA URETA (*La potestad inspectora de las administraciones públicas, op cit.*, pág. 147).

44 Con relación a la motivación de los actos dictados en el ejercicio de potestades discrecionales es conveniente destacar el análisis realizado por ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 131 y sigs).

45 A este respecto, el artículo 54.1.d) de la LRJ-PAC recoge el deber de motivar «la adopción de medidas provisionales».

46 Dicho precepto indica que «Las medidas (...) se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron».

47 GARCÍA URETA, A.: *La potestad inspectora de las administraciones públicas, op cit.*, pág. 155. A su vez, MORILLO MÉNDEZ («La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *GF*, núm. 165, 1998, pág. 40) entiende que en el caso de adoptar medidas cautelares la motivación de las mismas tendrá que ser *explícita y reforzada*.

El inspector actuario cuenta con una potestad discrecional relacionada con la posibilidad de fijar las causas que pueden provocar una interrupción justificada del procedimiento de inspección

Para finalizar, únicamente resta indicar que las mencionadas medidas deberán ser ratificadas por resolución motivada del órgano competente para liquidar, en un plazo de 15 días desde su adopción (art. 146.3 LGT), pudiendo éste ratificar, modificar o rechazar la idoneidad de aquéllas a través de un *acuerdo motivado* que remitirá al actuario y, en este último caso, no procederá su imposición (art. 181.5 RGGIA).

2.4. El cambio de funcionario a lo largo del procedimiento

En el ámbito de la Inspección de los tributos el derogado RGIT de 1986 disponía que las actuaciones de comprobación e investigación tenían que llevarse a cabo, hasta su conclusión, por los funcionarios que las hubiesen iniciado, salvo en los casos de cese, traslado, enfermedad, u otra justa causa de sustitución (art. 33.1 RGIT)⁴⁸. Con ello, el precepto citado configuraba una *garantía de imparcialidad* de las actuaciones inspectoras, evitando que el superior jerárquico sustituyese a su antojo al actuario, cuando el resultado de las actuaciones que estaban realizándose no fuese de su agrado⁴⁹, dado que el desarrollo y el resultado final de una inspección fiscal puede estar condicionado, en numerosas ocasiones, por el funcionario que la realiza, por lo que resulta necesario que el sujeto inspeccionado conozca cualquier cambio en este sentido.

Ahora bien, aunque la actual normativa tributaria no recoge expresamente la notificación al sujeto inspeccionado del cambio de inspector actuario, la LGT configura como un derecho de todo obligado tributario el de conocer la identidad del personal de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad estén tramitándose actuaciones y procedimientos tributarios (art. 34.1.f) LGT), derecho que también se reconoce en el artículo 35.b) de la LRJ-PAC⁵⁰; por ello, la notificación de dicho cambio resulta, a nuestro juicio, una exigencia inexcusable, puesto que aquél es interesado en el procedimiento de inspección desde que se le comunica el acto de inicio del mismo.

A este respecto, entendemos que no sólo tendrá que notificarse el cambio de actuario, sino que, además, dicha notificación deberá encontrarse debidamente motivada en lo que concierne a cuál ha sido la *"justa causa"* de la sustitución –garantizando con ello el adecuado desarrollo de las actuaciones inspectoras–, en tanto que el referido cambio supone una excepción al principio de continuidad de

48 Dicho precepto disponía que «Las actuaciones de comprobación e investigación se llevarán a cabo, en principio, hasta su conclusión, por los funcionarios, equipos o unidades de la Inspección de los Tributos que las hubiesen iniciado, salvo cese, traslado, enfermedad, o bien, otra justa causa de sustitución (...)».

49 FERNÁNDEZ RAMOS, S.: *La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*, op cit., pág. 241. En la misma línea PEÑA GARBÍN (*La inspección de Hacienda (problemas y soluciones)*, 2ª ed., Praxis, Barcelona, 1999, págs. 170 y 171) ha afirmado que «asignada la inspección a una Unidad concreta, el RGI sienta el principio general de continuidad en las actuaciones por el inspector, subinspector, equipo o unidad que las inicie».

50 El citado precepto dispone que los ciudadanos tienen el derecho «A identificar a las autoridades y al personal al servicio de las Administraciones Públicas bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos».

aquéllas por el mismo funcionario que las hubiese iniciado. A estos efectos, tendrá que especificarse, de forma clara y precisa, la causa de dicha sustitución, siendo necesaria la motivación para evitar que el obligado tributario “no se enfrente a decisiones arbitrarias ni injustificadas, o que provoquen dilaciones y molestias en el procedimiento; no bastando los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa para salvar su incumplimiento”⁵¹.

2.5. La solicitud de información relativa a cuentas bancarias

En este caso nos encontramos ante una potestad de la Administración con evidentes matices discrecionales –ya que no se regulan todas las condiciones de su ejercicio– relacionada con la posibilidad de requerir información a las entidades financieras, siendo aquélla, en concreto, la que determinará cuándo va a producirse el requerimiento y el alcance de éste⁵²; de acuerdo con ello, y en virtud del artículo 54.1.f) de la LRJ-PAC, estos requerimientos deberán también acompañarse de la oportuna motivación.

Ahora bien, con independencia de lo anterior, la propia normativa tributaria ha establecido, en determinados casos, la motivación expresa del acuerdo por el cual el inspector actuario solicita dicha información. Se trata, en concreto, de los requerimientos individualizados que realiza la Inspección de los tributos a bancos y demás entidades financieras solicitando información que afecte a los movimientos de las cuentas bancarias de un determinado contribuyente⁵³, pues en estos supuestos el artículo 57 del RGGIA prevé que *«Para requerir directamente la información (...) a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario»*⁵⁴.

En consecuencia, los actuarios podrán llevar a cabo, en el desarrollo del procedimiento inspector, las actividades que estimen convenientes para comprobar la situación tributaria del sujeto inspeccionado, si bien cuando necesiten solicitar información sobre los movimientos de las referidas cuentas bancarias deberán motivar, de modo adecuado, su actuación, exigiendo este tipo de requerimientos individualizados dirigidos a entidades financieras unas mayores garantías, exigencia plenamente lógica, dado que la información solicitada puede llegar a afectar a la intimidad –económica– de las personas afectadas⁵⁵.

51 Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 22 de febrero de 2005 (FJ 4º) (JT 2005/704) y 30 de junio de 2004 (FJ 3º) (JT 2005/32). Sobre este punto concreto es importante destacar el cambio de orientación realizado por dicho Tribunal en la Sentencia de 1 de marzo de 2007 (FJ 4º) (JT 2007/435), donde resta importancia a la necesidad de motivar el cambio de funcionario durante el desarrollo de las actuaciones investigadoras.

52 MENESES VADILLO, A.: *El deber de colaboración de las entidades de crédito ante los requerimientos de información de la Administración tributaria*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 215. En el mismo sentido, GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *op cit.*, pág. 610.

53 PEÑA GARBÍN [La inspección de Hacienda (problemas y soluciones), *op cit.*, pág. 128] recuerda que en estos casos no se puede invocar el secreto bancario para negarse a dar información sobre dichos movimientos. En relación con esta cuestión, el artículo 93.3 de la LGT dispone que *«El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario (...)»*.

54 La letra normal es nuestra.

55 PEÑA GARBÍN, J. Mª.: *Ibidem*.

La liquidación definitiva se producirá si, transcurridos diez días desde la firma de este tipo de actas, el Inspector-Jefe no dicta acuerdo rectificando los errores materiales que pudieran contener aquéllas

2.6. La posibilidad de interrumpir el procedimiento inspector

En aras a dar cumplimiento al principio de seguridad jurídica y de eficacia de la Administración, el procedimiento de inspección deberá concluir en un plazo de doce meses desde la fecha de comunicación al obligado tributario del inicio del mismo, salvo que se acuerde su ampliación por un periodo máximo de otros doce meses más (art. 150.1 LGT), no pudiendo interrumpirse el desarrollo de las actuaciones inspectoras durante un plazo superior a seis meses por causa injustificada (art. 150.2 LGT).

En este punto, debe recordarse que hasta la reforma en el año 2000 del RGIT de 1986⁵⁶ se exigía, de forma expresa, la motivación del acto por el que se acordaba la interrupción del procedimiento inspector en el artículo 31 de la citada norma⁵⁷; no obstante, tras la indicada reforma y hasta la actualidad, no consta dicha previsión, aumentándose, de este modo, la discrecionalidad y la incertidumbre sobre si las causas que han contribuido a la interrupción son justificadas o no.

A estos efectos, estimamos que el inspector actuuario cuenta con una potestad discrecional relacionada con la posibilidad de fijar las causas que pueden provocar una interrupción justificada del procedimiento de inspección, pues no se recoge un *numerus clausus* de las mismas⁵⁸. Por lo tanto, y a pesar de la mencionada omisión, dicho inspector deberá motivar cualquier paralización de aquél⁵⁹, concretando, a su vez, cuáles son las razones que han originado la interrupción.

2.7. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En aquellos casos en que con ocasión del desarrollo de las pertinentes actuaciones de comprobación e investigación, el inspector actuuario entienda que puede concurrir el conflicto en aplicación de la norma tributaria, deberá notificarlo al interesado para que, en un plazo de 15 días, presente las

56 Reforma realizada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.

57 El punto tercero de dicho precepto señalaba que «Las actuaciones inspectoras podrán interrumpirse por acuerdo del Órgano actuante adoptado bien por propia iniciativa, o como consecuencia de orden superior escrita y motivada o moción razonada de los actuarios, atendiendo a las circunstancias que concurran. La interrupción de las actuaciones deberá hacerse constar y se comunicará al sujeto pasivo u obligado tributario para su conocimiento (...)» (la letra normal es nuestra).

58 En relación con esta cuestión, hemos de señalar que los artículos 150.4 de la LGT y 103 del RGGIA recogen los supuestos que se consideran periodos de interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y el 104 del citado texto reglamentario enumera, por su parte, una serie de supuestos que, entre otros, pueden provocar dilaciones del procedimiento inspector por causas no imputables a la Administración tributaria.

59 Como es sabido, el artículo 54.1.f) de la LRJ-PAC establece el deber de motivar los actos «que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales».

alegaciones que considere oportunas (arts. 159.2 LGT y 194.1 RGGIA). Así, una vez recibidas tales alegaciones, aquél deberá elaborar un informe convenientemente motivado y remitirlo al Inspector-Jefe correspondiente al objeto de convencerle sobre la procedencia de dicho conflicto, tanto más si se tiene en cuenta que con posterioridad se remitirá, en su caso, el referido informe a la Comisión (art. 194.2 RGGIA)⁶⁰.

En el supuesto de que se remita el informe, la declaración de conflicto aparece supeditada a la obtención de un nuevo informe favorable que deberá ser emitido, también de forma motivada, por la Comisión consultiva que se constituya al efecto (art. 194.3 RGGIA), la cual, tras examinar el expediente, cuenta con un plazo de tres meses para emitirlo, pudiendo, no obstante, ampliar dicho plazo como máximo otro mes más, siempre con el oportuno acuerdo motivado (art. 159.4 LGT)⁶¹.

A este respecto, resulta necesario señalar que el informe de la Comisión consultiva vincula al actuario en cuanto a la declaración de conflicto en aplicación de la norma, por lo que los órganos de la Inspección solamente podrán efectuarla en caso de que aquél sea favorable, produciéndose, en tal caso, los efectos –sin duda trascendentales– previstos en el artículo 15.3 de la LGT⁶². Ello explica que el artículo 194.3 del RGGIA exija la motivación del informe, debiendo el mismo recoger, de forma precisa y pormenorizada, las causas, motivos y circunstancias que concurren en el supuesto concreto, al objeto de que queden debidamente justificadas la aplicación de las consecuencias previstas en el precepto citado. De este modo, queda garantizada la objetividad del procedimiento, así como la posible defensa del interesado si, en su caso, considera oportuno impugnar dicha declaración de conflicto con ocasión de los recursos interpuestos contra la liquidación (art. 159.7 LGT)⁶³.

IV. La terminación del procedimiento de inspección tributaria

En esta fase del procedimiento de inspección nos detendremos en el examen de la fundamentación de las actas elaboradas por el inspector actuario, analizando tanto los aspectos generales, como las particularidades de las mismas, para concluir con el estudio de otras cuestiones que, con relación a la motivación, son destacables en la finalización de dicho procedimiento.

1. Contenido general de la motivación en las actas de la Inspección de los tributos

60 Por el contrario, si el Inspector-Jefe entiende que no se dan las circunstancias para declarar el conflicto en aplicación de la norma tributaria deberá remitir la documentación al actuario que esté tramitando el procedimiento, motivando dicha actuación (art. 194.2. *in fine* RGGIA).

61 Por su parte, el artículo 54.1.e) de la LRJ-PAC ya recogía esta exigencia de motivación, al disponer que deberán motivarse «Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia o de ampliación de plazos» (la letra normal es nuestra).

62 En virtud del cual: «En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

63 MORILLO MÉNDEZ («La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *op cit.*, pág. 41) destacó, en su momento, la importancia del informe en estos casos, afirmando que «la exigencia de informe, unida a la adjetivación del procedimiento como «especial» ponen de relieve la relevancia que se trata de dar a esta pieza de refuerzo del expediente».

Las actas de la Inspección de los tributos son documentos públicos extendidos por los actuarios, destinados a recoger el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas y donde aquellos proponen, a su vez, la regularización que estimen procedente o declaran correcta la situación tributaria del sujeto inspeccionado (art. 143.2 LGT). Ahora bien, dichas actas no constituyen el documento que culmina el procedimiento de inspección, ya que en ellas simplemente se recoge una *propuesta de liquidación*, siendo, por tanto, documentos preparatorios de la futura liquidación dictada, en su caso, por el Inspector-Jefe respectivo.

No obstante lo anterior, podemos afirmar, sin lugar a dudas, que aunque las referidas actas constituyen, desde la perspectiva procedimental, meros actos de trámite⁶⁴, las mismas deben motivarse, porque además de ser una exigencia establecida en la propia normativa tributaria –como de inmediato veremos– nos encontramos ante documentos que, como norma general, van a afectar a los *intereses legítimos* del sujeto inspeccionado, por lo que la obligación de motivar se deriva, asimismo, del artículo 54.1.a) de la LRJ-PAC⁶⁵. En estos casos, la motivación va a proporcionar al obligado tributario todos los datos necesarios para que tenga una visión global de las pretensiones de la Administración, pudiendo considerarse, además, garantía de un adecuado funcionamiento de ésta, en tanto que el Inspector-Jefe conocerá, a su vez, todo el material necesario para que dicte, con conocimiento de causa, el acto de liquidación⁶⁶.

A este respecto, los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA recogen el *contenido mínimo* que debe aparecer en todo tipo de actas. Entre otros aspectos, debemos centrarnos —por lo que hace referencia a nuestro objeto de estudio— en el apartado relativo a los *elementos esenciales del hecho imponible* y los *fundamentos de derecho* en que se basa la propuesta de liquidación, requisitos *sine qua non* de las actas de la Inspección de los tributos.

Así, y aunque el contenido de tales actas venga determinado por las actividades de comprobación e investigación desarrolladas por el actuario, aquél no puede reflejar sólo esos hechos y circunstancias, sino que también deberá contener una apreciación de los mismos con relación a la liquidación que se proponga⁶⁷.

64 A estos efectos, el artículo 185.4 del RGGIA dispone que «Las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas».

65 Donde se establece que «Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos».

66 NAVARRO EGEA, M.: «Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *Impuestos*, Tomo II, 1998, pág. 1350. Asimismo, para GIL CRUZ (*La motivación de los actos tributarios*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 51), la motivación del acta es imprescindible, «al afectar a los derechos subjetivos del sujeto pasivo, pudiendo obstaculizar su falta la labor del Inspector-Jefe». Por su parte, SÁNCHEZ PEDROCHE («El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *RGD*, núm. 615, 1995, pág. 12951) ha indicado que la obligación de consignar en el acta los elementos esenciales del hecho imponible radica en la necesidad de que consten todos los datos necesarios para que pueda practicarse la propuesta de liquidación.

67 ROMERO PI, J.: «Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria», *RDFHP*, núm. 204, 1989, pág. 1494. Siguiendo esta misma línea, JUAN LOZANO (*Impugnación de las actas de la Inspección de los Tributos*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 16) ha manifestado que en el acta es necesaria una descripción, aunque sumaria, del *iter* lógico-jurídico que lleva al actuario a realizar la propuesta de regularización, lo cual se encuadra en la categoría general de la motivación de los actos administrativos.

De este modo, para que un acta de inspección se entienda *suficientemente motivada* tendrán que aparecer recogidos, con la debida distinción, los hechos con relevancia tributaria que resulten de las actuaciones realizadas y los razonamientos jurídicos emitidos por el actuario en virtud de los cuales se propone la correspondiente regularización⁶⁸.

A este respecto, la Audiencia Nacional ha distinguido entre “hechos” y “motivación jurídica” y en cuya virtud los primeros se definen como “*todos aquellos acontecimientos de la vida real que tiene sustantividad propia e independiente de la norma*”, mientras que la segunda constituye “*el juicio lógico resultante de la aplicación de la norma a los hechos, si bien, a la conclusión de este juicio lógico no se le puede atribuir la categoría de hecho*”⁶⁹.

Por lo tanto, y de acuerdo con la diferenciación enunciada, cuando la norma hace alusión a *los elementos esenciales del hecho imponible* se refiere a conceptos como la obtención de rentas, el periodo impositivo y la determinación del obligado tributario, los cuales vendrán fijados en la ley reguladora de cada tributo y, en todo caso, deben aparecer en el propio cuerpo del acta. Sin embargo, la *motivación* es algo distinto, ya que condensa el razonamiento llevado a cabo por el actuario, no siendo necesario que aparezca expuesto en su *totalidad* en aquélla. Ello no significa, en modo alguno, que no tengan que motivarse las referidas actas, lo único que sucede es que los elementos esenciales del hecho imponible deben recogerse en las mismas, junto con una mención adecuada de los fundamentos de derecho⁷⁰, pudiendo reflejarse un desarrollo pormenorizado de todo el *iter* lógico y jurídico empleado por el actuario en el informe ampliatorio, cuando sea preceptivo emitirlo de conformidad con la normativa vigente.

Así pues, los datos y circunstancias que incidan en la determinación del hecho imponible y los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización deberán recogerse en el acta, dado que los

68 Sentencia del TSJ de La Rioja de 29 de abril de 1999 (FJ 1º) (JT 1999/875), en donde se afirma que si faltan en el acta los elementos, datos y razonamientos preliminares que avalan el resultado obtenido “*se vulnera el deber de motivación que tiene la Administración para que el interesado pueda hacer valer su derecho de defensa, si lo estima oportuno, mediante una argumentación contradictoria*”. Por su parte, el TSJ de Madrid, en su pronunciamiento de 15 de diciembre de 1994 (FJ 5º) (JT 1994/1515), ha indicado que no es necesario que la motivación del acta sea exhaustiva, bastando con que refleje el fundamento de la decisión.

69 Sentencias de la AN de 17 de noviembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2005/1634) y 10 de junio de 2004 (FJ 3º) (JUR 2004/226757).

70 Para ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 255), “*la razón de ser de que deban consignarse todos los elementos esenciales del hecho imponible en el acta, se encuentra en la propia necesidad de que consten todos los datos necesarios para que se practique la propuesta de liquidación*”. En esta misma línea, NAVARRO EGEA («Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *op cit.*, pág. 1351) ha afirmado que en las actas se produce “*una relación simbiótica entre el contenido esencial del acta y el alcance de la motivación*”, manifestando que “*un acta deberá comprender los elementos sobre los que se determina la deuda, y, del mismo modo, el contenido del acta se verá mermado si se limita a consignar los datos fácticos y la propuesta de liquidación, faltando la debida motivación*”. Por su parte, FERNÁNDEZ RAMOS (*La actividad administrativa de inspección. El régimen jurídico general de la función inspectora*, *op cit.*, pág. 486) entiende que los hechos y circunstancias observadas constituyen el contenido esencial del acta, a los cuales se sumará una valoración de los mismos, añadiendo que “*no bastan las simples afirmaciones que en el acta se contengan si no van acompañadas de la cita de los medios de comprobación empleados con una descripción suficiente de detalle que permita la defensa del sujeto presuntamente responsable*”.

El informe es preceptivo
y deberá extenderse
siempre que se haya
formulado un acta de
disconformidad

mismos constituyen la base y la justificación de la liquidación que va a practicarse⁷¹. De este modo, el sujeto inspeccionado tendrá conocimiento de los hechos y fundamentos jurídicos de los que parte el inspector actuante y, de esta manera, podrá impugnar, de forma puntual y en el momento procesal correspondiente, cada uno de los mismos, evitando incurrir así en indefensión alguna⁷².

2. Singularidades de la motivación en función del tipo de acta

2.1. Actas con acuerdo

El artículo 155 de la actual LGT regula una figura destinada a reducir la conflictividad a través del consenso de voluntades entre los órganos de la Inspección y el obligado tributario⁷³. Así, y tal y como establece el precepto citado, cuando tengan que aplicarse conceptos jurídicos indeterminados, sea necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto o hayan de realizarse estimaciones, valoraciones o mediciones de datos relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración podrá concretar dichas cuestiones mediante un acuerdo con el sujeto inspeccionado.

Atendiendo a lo anterior, las actas con acuerdo deberán recoger, junto al contenido genérico establecido en los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA —el cual ha sido ya analizado— *el fundamento de su aplicación* —esto es, los motivos o razones concretas que han llevado al acuerdo— y la *estimación, valoración o medición realizada*, lo cual permitirá un adecuado control de aquéllas (art. 155.2 LGT)⁷⁴. En efecto, pese a existir el mencionado acuerdo, este tipo de actas tienen que contener, en todo caso, una explicación de los criterios y fundamentos jurídicos que han servido de base a las mismas y de cuya aplicación resulta la propuesta de liquidación, debiendo

71 MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, op cit., pág. 217. Asimismo, y ya desde la perspectiva jurisprudencial, pueden consultarse la Sentencia de la AN de 30 de junio de 2005 (FJ 2º) (JUR 2005/244552) y la Resolución del TEAC de 27 de abril de 1994 (Considerando 3º) (JT 1994/731), indicando esta última que lo importante en las actas es que en ellas aparezcan los hechos y elementos con trascendencia para la comprobación de la situación tributaria del inspeccionado que hayan resultado de las actuaciones inspectoras y, también, las consecuencias de derecho que aquellos hechos o circunstancias supongan en orden a la regularización de la situación tributaria de aquél.

72 Con relación a esta cuestión nos remitimos a lo indicado en la nota 64.

73 PARRA GARCÍA-MOLINER («Actuaciones y procedimiento de inspección» en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria* (HUESCA BOADILLA, R. Dir.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 994) opina que las actas con acuerdo pueden conceptuarse como uno de los supuestos de terminación convencional impropia del artículo 88 de la LRJ-PAC.

74 Sobre esta cuestión, pueden consultarse los trabajos de CAYÓN GALIARDO, A.: «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo», *RTT*, núm. 67, 2004, pág. 13; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., y HERRERA MOLINA, P.: «El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo (una pequeña paradoja de la nueva Ley General Tributaria)», *Impuestos*, Tomo I, 2004, pág. 453; PARRA GARCÍA-MOLINER, A.: «Actuaciones y procedimiento de inspección» en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 996; RUIZ GARCÍA, J. R.: «Las actas con acuerdo», *RIF*, núm. 73, 2006, pág. 72.

hacerse constar tanto la concurrencia de los supuestos en los que la ley faculta su aplicación, como los elementos de hecho y fundamentos jurídicos de la propuesta de regularización afectada por dicho acuerdo⁷⁵.

Asimismo, y a diferencia de lo que sucede con el resto de actas de inspección, la suscripción de un acta con acuerdo implica la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2.c) LGT). Por ello, también en el cuerpo de la citada acta deberán quedar reflejados los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la *propuesta de sanción*, esto es, la motivación de la sanción que, en opinión del actuario, resulte procedente, siendo aquí donde aquella reclama, sin lugar a dudas, un mayor protagonismo. De ahí que, el artículo 208.2 de la LGT insista en la idea de que la propuesta de sanción se encuentre debidamente motivada, lo que supone que también deberán justificarse, en su caso, los *criterios de graduación* aplicados a los que alude el artículo 210.4 de la LGT.

Por lo demás, es importante recordar que la liquidación definitiva se producirá si, transcurridos diez días desde la firma de este tipo de actas, el Inspector-Jefe no dicta acuerdo rectificando los errores materiales que pudieran contener aquéllas, entendiéndose notificada, a partir de este momento, la liquidación y la sanción de acuerdo con las propuestas contenidas en las mismas (arts. 155.5 LGT y 186.7 RGGIA). No obstante, si se emite dicho acuerdo rectificativo es obvio que aquél deberá justificar cuál ha sido el error apreciado y el porqué de su corrección, en tales casos, la *rectificación del previo acuerdo* alcanzado deberá encontrarse debidamente motivada⁷⁶.

2.2. Actas de conformidad

La nota característica de las actas de conformidad radica en que el sujeto inspeccionado manifiesta que está de acuerdo con la propuesta de regularización expresada en aquéllas; ahora bien, ello no releva a la Inspección de los tributos de la obligación de redactar las mismas con arreglo a lo dispuesto en las normas legales y reglamentarias. En efecto, en este tipo de actas deberán consignarse, junto con la conformidad del obligado tributario, cuáles son los *elementos esenciales* y los *fundamentos de derecho* que justifican la decisión adoptada, dado que la referida conformidad no exime de motivar convenientemente aquéllas⁷⁷.

De este modo, en las mencionadas actas deben recogerse cuáles son los hechos resultantes de las actuaciones inspectoras y una explicación, clara y completa, de las razones que condujeron a la adopción de la propuesta de regularización correspondiente, a fin de facilitar al contribuyente los datos necesarios sobre los que presta su conformidad. En consecuencia, tales actas contendrán "*los elementos, circunstancias, datos y antecedentes, que permitan la identificación y comprensión de los hechos que*

75 CORONADO SIERRA, M.: «Actuaciones y procedimiento de inspección» en la *Ley General Tributaria, comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2004, pág. 662.

76 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., págs. 126 y 127.

77 PALAO TABOADA («Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», CT, núm. 50, 1984, pág. 279) ha afirmado que la exigencia de motivación de las actas de inspección deriva del principio de legalidad.

se aceptan, para que así el acto cognoscitivo y volitivo en que consiste la conformidad a los hechos consignados en el acta se lleve a cabo con conocimiento de causa"⁷⁸.

A estos efectos, la motivación en las actas de conformidad no sólo se erige en un mecanismo que permite conocer el razonamiento lógico y jurídico que ha llevado al actuario a dictar ese acto, sino que también juega un papel fundamental a la hora de que el obligado tributario conozca debidamente los hechos que acepta. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia, al señalar que es *"precisamente la existencia en el acta de esa motivación justificadora (...) la que permite al inspeccionado decidir libremente si lo acepta y presta su conformidad, o lo rechaza, mostrándose en disconformidad con lo pretendido por la Inspección Tributaria"*⁷⁹.

Por otra parte, la conformidad prestada a las actas no excluye que éstas deban contener todos los datos necesarios para evitar que el sujeto inspeccionado quede indefenso, pues para que éste pueda ejercitar adecuadamente su derecho de defensa –si decide impugnar la liquidación resultante del acta– tendrá que poder identificar y comprender los elementos del hecho imponible y su valoración, los cuales deberán aparecer calificados e interpretados jurídicamente⁸⁰. A lo anterior se añade el hecho de que los tribunales, en estos casos, deberán analizar si hubo o no una incorrecta aplicación de las normas, labor ésta en la cual la motivación juega también un papel primordial⁸¹.

Por último, debe recordarse que si trascurrido un mes desde la firma del acta el Inspector-Jefe no ha notificado al obligado tributario un acuerdo con alguno de los siguientes contenidos:

1. rectificando errores materiales,
2. estimando que ha existido una indebida aplicación de las normas jurídicas en la propuesta de liquidación formulada,

78 Sentencias del TS de 10 de mayo de 2000 (FJ 3º) (RJTr, Tomo I, 2000) y de los TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 28 de marzo de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/1331) y Madrid de 29 de septiembre de 2003 (FJ 2º) (JUR 2004/215024). Por su parte, la AN en las Sentencias de 17 de noviembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2005/1634) y 10 de junio de 2004 (FJ 3º) (JUR 2004/226757) afirma que *"es un error de los Inspectores actuarios creer que la conformidad prestada por el contribuyente les libera de la obligación de consignar en el acta los datos precisos y, por ello, incurren en el riesgo de que el contribuyente, en defensa de sus legítimos derechos, impugne la liquidación, por entender que la omisión de los datos precisos le origina indefensión"*.

79 Sentencias de la AN de 29 de enero de 2004 (FJ 3º) (JT 2004/918), TSJ de Cantabria de 24 de octubre de 2003 (FJ 3º) (JT 2004/802) y Castilla y León (Valladolid) de 28 de marzo de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/890) y (Burgos) 23 de septiembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2006/4).

80 Sentencias del TS de 10 de mayo de 2000 (FJ 3º) (RJTr, Tomo I, 2000) y de los TSJ de Canarias (Las Palmas) de 10 de marzo de 2000 (FJ 1º) (JUR 2000/165388), Castilla La Mancha de 18 de marzo de 1999 (FJ 1º) (JT 1999/768), Castilla y León (Valladolid) de 28 de marzo de 2006 (FJ 3º) (JT 2006/1331) y Madrid de 29 de septiembre de 2003 (FJ 2º) (JUR 2004/215024). Asimismo, la AN en sus pronunciamientos de 6 de abril de 2004 (FJ 4º) (CTr, núm. 257-258, 2004) y 25 de marzo de 2002 (FJ 3º) (JUR 2002/143403) ha señalado que *"no son impugnables como tales hechos, los elementos de hecho y las circunstancias concurrentes, que hayan sido aceptados en un acta de conformidad, salvo que el sujeto demuestre que incurrió en un error de hecho; por el contrario, sí son impugnables los resultados de calificar, valorar, apreciar, y, en general, de aplicar las normas jurídicas a los hechos, elementos de hecho y demás circunstancias aceptados de conformidad"*. No obstante, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN [Las actas de la Inspección de los tributos, op cit., pág. 380 y sigs. y «Actuaciones y procedimiento de inspección en la LGT de 2003», La reforma de la Ley General Tributaria (ZORNOZA PÉREZ, J. Dir.), CGPJ, Madrid, 2005, pág. 252] defiende la postura contraria, afirmando que la conformidad no alcanza solamente a los hechos, sino también a la calificación jurídica de los mismos; de este modo, la conformidad manifestada comprometerá al obligado tributario a no impugnar el acto de liquidación.

81 LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y PÉREZ LARA, J. M.: *Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*, op cit., pág. 151.

3. ordenando completar las actuaciones realizadas o
4. dictando un acto de liquidación expreso, se entenderá producida y notificada la liquidación que conste en aquélla (arts. 156.3 LGT y 187.3 RGGIA)⁸².

Asimismo, si concurren alguno de los dos primeros supuestos enunciados *ut supra* el Inspector-Jefe deberá proceder a su subsanación en el acto de liquidación que emita, el cual deberá estar motivado no sólo respecto a la regularización practicada, sino también en cuanto al error apreciado, su corrección y el fundamento de dicho cambio. Por su parte, y en relación con el tercer caso indicado, tendrá que motivarse el acuerdo por medio del cual se insta a la ampliación de las actuaciones, dado que dicho acuerdo se separa del criterio seguido en actuaciones precedentes⁸³.

Es requisito indispensable para utilizar el método de estimación indirecta que se haya acreditado la imposibilidad de obtención de dichos datos, debiendo razonarse este aspecto en el informe preceptivo que acompañe al acta

2.3. Actas de disconformidad

Cuando el obligado tributario no esté de acuerdo con la propuesta de regularización y de liquidación contenidas en el acta, o bien se niegue a suscribirla deberá formalizarse un acta de disconformidad (art. 188.1 RGGIA), que tendrá que ir acompañada de un informe que amplíe, justifique y detalle su contenido (arts. 157.2 LGT y 188.2 RGGIA). En este supuesto –así como en otros que veremos en epígrafes posteriores– será necesario que el inspector actuario complemente los datos y fundamentos jurídicos recogidos en el acta con un informe ampliatorio, donde debe desarrollarse de forma *concisa, precisa y detallada* su fundamentación⁸⁴, dando lugar a lo que la doctrina ha denominado *motivación reforzada*⁸⁵.

82 MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda, op cit.*, pág. 235 y sigs.) desglosa, de forma pormenorizada, el procedimiento que debe seguirse en cada uno de estos supuestos.

83 El TS, en sus pronunciamientos de 14 de septiembre de 2000 (FJ 3º) (RJ 2000/7610) y 9 de octubre de 1999 (FJ 3º) (RJ 1999/7813), ha afirmado que la posibilidad del Inspector-Jefe de dejar sin efecto el acta de conformidad y ordenar que se completen las actuaciones inspectoras conlleva “la necesidad de que el acuerdo explicita qué actuaciones son precisas para que la labor inspectora pueda calificarse de completa y el por qué las hasta ese momento practicadas resultan insuficientes”.

84 PONT MESTRES («Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *RDFHP*, núm. 171, 1984, pág. 667) ha definido los informes como los “documentos en los que se justifica, explica, aclara y razona el contenido del acta o, en su caso, la propuesta que formula la Inspección como resultado de las actuaciones realizadas”.

85 Para MORILLO MÉNDEZ («La motivación de los actos de la administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *op cit.*, pág. 40), la finalidad de la motivación reforzada no sólo tiende a que se difumine “la menor sombra de duda sobre el contenido descrito, sino que cada punto esencial quede perfilado hasta sus últimas consecuencias”.

El principio de seguridad jurídica exige que las liquidaciones provisionales sean la excepción a la regla general de la regularización definitiva

No obstante lo anterior, no podemos olvidar que los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA establecen el *contenido mínimo* que debe aparecer en cualquier tipo de actas, esto es, los hechos y los fundamentos de derecho en que se basa la propuesta de regularización, precisando el artículo 188.2 del RGGIA, por su parte, que en el acta de disconformidad aquellos deberán expresarse con *el detalle que sea preciso*; por tanto, el hecho de que este tipo de actas deban acompañarse de un informe ampliatorio no impide que las mismas se formulen motivadamente⁸⁶.

A este respecto, conviene precisar que en estos casos no nos encontramos ante supuestos de motivación *in aliunde* o *per relationem* —enunciada, con carácter general, en el artículo 89.5 de la LRJ-PAC⁸⁷, puesto que de lo que se trata es de complementar el contenido del acta con el informe ampliatorio y no de remitir la motivación, en su totalidad, a este último documento⁸⁸. En efecto, mientras la motivación *in aliunde* es plenamente aceptada en el Derecho administrativo y en ciertos ámbitos del Derecho tributario —por ejemplo, en las comprobaciones de valor—, siempre que los informes o diligencias se incorporen al texto de la resolución, no se permite en las actas de inspección porque éstas, *per se*, tienen que estar motivadas.

Ahora bien, debemos llamar la atención sobre la existencia de dos líneas jurisprudenciales en relación con el contenido del acta y la remisión al informe complementario. Por un lado, una vertiente jurisprudencial ha afirmado que no habrá indefensión —y, por tanto, el acta será válida— cuando en la misma no aparezcan los elementos esenciales del hecho imponible ni los hechos y circunstancias

86 A este respecto, el TSJ de Cataluña, en sus pronunciamientos de 20 de diciembre de 1996 (FJ 3º) (JT 1996/1784) y 31 de octubre de 1996 (FJ 1º) (JT 1996/1682), ha indicado que aunque el informe sea un complemento del acta a la que acompaña “debe ser valorado en su justa medida, pues los hechos son los que inexcusablemente deben quedar expresamente reflejados e individualizados en el acta y no en el informe, por muy extenso que éste sea, donde se fundamentará jurídicamente la base de la propuesta”.

87 Dicho precepto indica que «La aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución cuando se incorporen al texto de la misma».

88 A este respecto, ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 211) ha afirmado que la motivación *in aliunde* no cabe en las actas de la Inspección de los tributos, puesto que la función de los informes no es la de sustituir la motivación del acta, sino la de complementarla y desarrollarla. Asimismo, NAVARRO EGEA («Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», *op cit.*, págs. 1363 y 1364) sostiene que los informes dictados por el actuario, simplemente complementan el acta, por ello entiende que se mueven en una dimensión distinta a la motivación *per relationem*. Por el contrario, FENELLÓS PUIGCERVER (*El Estatuto del Contribuyente*, *op cit.*, pág. 240), sí que admite la motivación *in aliunde* en el procedimiento de inspección, ya que, en su opinión, es suficiente con que el obligado tributario conozca cuál ha sido el razonamiento jurídico que ha originado la liquidación final y esto independientemente de que se presente en el cuerpo del acta o del informe.

que han llevado a la Inspección de los tributos a la conclusión alcanzada, siempre que todo ello conste en las diligencias o en el informe ampliatorio a los cuales el acta se remita⁸⁹.

Sin embargo, esta teoría no resulta, a nuestro modo de ver, conforme con la normativa tributaria sobre el contenido de las actas de disconformidad y, por ello, nos sumamos a la corriente jurisprudencial mayoritaria en cuya virtud los elementos esenciales del hecho imponible deben venir enunciados en dichas actas, junto con los fundamentos de derecho de los hechos consignados en las mismas, debiendo detallarse, estos últimos, de forma profunda, en el informe ampliatorio. Y es que dicho informe es un documento en el que no deben constar hechos, sino explicaciones y razonamientos jurídicos⁹⁰.

Dicho esto no podemos olvidar que el informe es preceptivo y deberá extenderse siempre que se haya formulado un acta de disconformidad, sin posibilidad de admitir que el actuario pueda alegar la suficiencia del contenido recogido en el cuerpo del acta, ya que el informe es un documento diferente a ésta, debiendo entregar al obligado tributario el referido informe, conjuntamente con el acta emitida, para que éste alegue lo que considere oportuno (art. 188.3 RGGIA). Precisamente por ello, también el informe deberá fundamentarse, pues sólo así el sujeto inspeccionado podrá *“rebatir con argumentos de suficiente solidez los extremos en que exista discordancia de criterios y posiciones”*⁹¹, limitando al mismo, en caso contrario, sus posibilidades de defensa.

Por lo demás, y en lo que concierne a su contenido, los informes a los que hemos hecho referencia deberán tener la amplitud necesaria que permita la adecuada constatación, con el detalle preciso, de los hechos, razonamientos y fundamentos de derecho previamente consignados en el acta, lo cual dependerá, en último extremo, de las circunstancias puntuales de cada caso concreto⁹².

89 Sentencia de la AN de 24 de enero de 2002 (FJ 4º) (JUR 2002/143014) y Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 1993 (Considerando 3º) (JT 1993/1390).

90 Las Sentencias del TS de 10 de mayo de 2004 (FJ 5º) (RJ 2004/4923), 27 de octubre de 2001 (FJ 4º) (RJ 2002/405) y 24 de febrero de 2001 (FJ 2º) (RJ 2001/3300) y de los TSJ de Castilla La Mancha de 25 de julio de 2001 (FJ 4º) (JT 2001/1545) y Comunidad Valenciana de 30 de diciembre de 2004 (FJ 5º) (JT 2005/578) declaran que es en el cuerpo del acta de disconformidad donde deben incluirse *“todos los elementos del hecho imponible, de la base imponible, de las circunstancias que determinan la sujeción pasiva, de la aplicación espacial y temporal, etc., con la cita de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso, amén de la tipificación y calificación de la posible infracción tributaria, con la propuesta de la correspondiente regularización tributaria, quedando relegado el informe ampliatorio, especialmente, a la exposición amplia de su completa fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia si la hubiere, no existiendo obviamente inconveniente en utilizar el informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el acta, pero los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria deben incluirse con el máximo detalle en el acta de disconformidad, que es la que goza de la presunción de veracidad”* (la letra normal es nuestra).

91 PONT MESTRES, M.: «Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas», *op cit.*, pág. 667.

92 De ahí que, como bien ha afirmado ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos, op cit.*, pág. 158), *“un informe puede ser breve y cumplir los requisitos exigidos por la norma; y a su vez, el informe puede ser amplio y no fundamentar suficientemente los extremos que se requieran”*. Asimismo, la Sentencia del TS de 27 de octubre de 2001 (FJ 4º) (RJ 2002/405) declara con relación al modelo de actas de disconformidad que no se trata de una *plantilla* de cuyas líneas no puedan salirse los actuarios, sino que puede ser ampliado con las páginas anejas que sean precisas, poniendo de relieve, a su vez, que podrán utilizarse los folios que sean necesarios para constatar los hechos, las opiniones que se viertan y las decisiones que se adopten.

La motivación no está relacionada simplemente con el derecho de defensa, sino que el fin último de la misma es actuar como garantía de adecuación de la conducta de la Administración a la ley y al Derecho

Para concluir, es preciso señalar que también en las actas de disconformidad puede modificarse la propuesta inicial del inspector actuario (art. 157.4 LGT). Así, el Inspector-Jefe podrá rectificar dicha propuesta si considera que ha existido error en la apreciación de los hechos o una incorrecta aplicación de las normas jurídicas, o bien ordenar que se complete el expediente (arts. 188.3 y 188.4 RGGIA), debiendo motivarse, en todo caso, la rectificación efectuada⁹³.

3. Otras cuestiones relacionadas con la motivación y la finalización del procedimiento inspector

3.1. Aplicación del método de estimación indirecta

Al igual que en el supuesto de las actas de disconformidad, cuando haya resultado aplicable el método de estimación indirecta tendrá que extenderse, junto con el acta que se suscriba, un informe motivado que explique las razones que han llevado a la utilización de este régimen. Más en concreto, y según dispone el artículo 158.1 de la LGT, dicho informe deberá reflejar las causas determinantes de la aplicación de este sistema, la justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas, la situación de la contabilidad del obligado tributario y los cálculos y estimaciones realizadas.

En efecto, tanto el carácter subsidiario de este método⁹⁴, como el hecho de que se aplique cuando la Administración no disponga, por diversos motivos, de todos los datos necesarios para calcular de forma completa las bases imponibles, cuotas o rendimientos⁹⁵ y que no se exija un acto previo que declare su utilización, justifican la necesidad de que junto con el acta de inspección tenga que emitirse un informe razonado a este respecto. Dicho informe es preceptivo y deberá complementar el acta en los términos expresados anteriormente, por lo que esta última tendrá que reflejar el *contenido mínimo* recogido en los artículos 153 de la LGT y 176 del RGGIA; por ello, tampoco en estos casos nos encontramos ante un

93 Sobre esta cuestión nos remitimos a la nota 76.

94 A este respecto, el artículo 50.3 de la LGT señala que «Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la Ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios»; por ello, y según lo establecido en el artículo 50.4 de la LGT «La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación (...)» (la letra normal es nuestra). Por su parte, el artículo 193.2 del RGGIA indica que «La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la LGT, no determinará por sí sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva».

95 Así, según establece el artículo 53.1 de la LGT «El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos».

supuesto de motivación por remisión o *in aliunde*, pues la finalidad del informe será, en exclusiva, la de reforzar el acta, detallando su contenido en lo que concierne a este concreto extremo⁹⁶.

Asimismo, es requisito indispensable para utilizar el método de estimación indirecta que se haya acreditado la imposibilidad de obtención de dichos datos, debiendo razonarse este aspecto en el informe preceptivo que acompañe al acta⁹⁷. De ahí que, también en el informe deba precisarse la relación de causalidad existente entre la conducta del sujeto inspeccionado y la imposibilidad de proceder a la determinación de la base por otros sistemas⁹⁸, debiendo explicarse cuál ha sido la conducta de dicho sujeto y si ésta es constitutiva de una actuación irregular.

De este modo, cuando la Administración no pueda determinar por completo las bases tributarias deberá tomar como referencia, en primer lugar, la actividad económica del obligado tributario y, sin ignorar los posibles datos obtenidos, procederá a aplicar los antecedentes, signos o módulos que estime pertinentes. Nos encontramos, por tanto, ante una *estimación* basada, en buena parte, en datos externos al sujeto inspeccionado; por lo que solamente a través de una adecuada motivación, justificando la aplicación de este régimen y de los medios utilizados para determinar la base imponible⁹⁹, quedará salvaguardado el principio de seguridad jurídica. Finalmente, y una vez que se ha concluido la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta, tendrá que determinarse y justificarse que los cálculos efectuados y los índices empleados son ajustados a Derecho, esto es, que los mismos son idóneos con relación al supuesto examinado.

A estos efectos, hay que tener en cuenta, además, que si bien la aplicación del método de estimación indirecta no requiere—como ya hemos señalado— un acto de declaración previo, sí que puede plantearse con posterioridad la procedencia de su aplicación al hilo de los recursos y reclamaciones que se interpongan contra los actos y liquidaciones correspondientes (art. 158.2 LGT); por ello, la justificación de la utilización

96 En este sentido, y tal y como señala el artículo 193.6 del RGGIA, podrá elaborarse un único informe «*En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad*».

97 Resolución del TEAF de Navarra de 21 de febrero de 2005 (FJ 5º) (JT 2006/787). Con relación al contenido del informe, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, op cit., pág. 170) ha afirmado que no es suficiente con una mera indicación de porqué se aplica este sistema, “*sino que habrá que justificar y razonar la necesidad objetiva de recurrir a dicho régimen de estimación*”.

98 Sentencia del TSJ de Asturias de 10 de febrero de 2004 (FJ 3º) (JT 2004/743). En relación con esta cuestión, debe señalarse que no cualquier conducta irregular va a determinar la aplicación de este método, puesto que, por ejemplo, un mero defecto contable no justifica su aplicación, siendo necesario que las anomalías contables sean de *carácter sustancial* y de tal entidad que *no permitan aplicar otros métodos* para determinar la base imponible. De este modo, en la Resolución del TEAF de Navarra, citada en la nota anterior, se ha rechazado la aplicación del método de estimación indirecta cuando no se aprecien “*diferencias notables entre los datos contabilizados, los facturados y los consignados en las escrituras públicas en las que se consignaron las operaciones*” (la letra normal es nuestra).

99 A este respecto, el artículo 53.2 de la LGT recoge los criterios para determinar las bases o los rendimientos, a saber: «a) *Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto*, b) *Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios*, c) *Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes*».

de dicho método va a permitir, asimismo, la defensa de los interesados y un adecuado control por parte de los tribunales¹⁰⁰.

En conclusión, la motivación del informe correspondiente tendrá que explicar cuáles han sido las causas por las que se han excluido los métodos de estimación preferentes, justificando la aplicación de este método subsidiario en los términos que acaban de ser expuestos, así como el resultado alcanzado, protegiendo, con ello, los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica y evitando, de este modo, la indefensión del contribuyente¹⁰¹.

3.2. La propuesta de sanción en el acta

Una de las grandes garantías del obligado tributario en la actualidad aparece reflejada en la tramitación separada del procedimiento sancionador y el de inspección, el cual cuenta con algunas excepciones –por ejemplo, en el caso de las actas con acuerdo–¹⁰²; ahora bien, como ya hemos puesto de relieve con anterioridad, en este último supuesto la motivación deberá mostrar el razonamiento que ha llevado a la regularización correspondiente y a la propuesta de sanción que aparezca en dichas actas, no siendo suficiente con una mínima referencia de la norma que fundamenta la imposición de la sanción. En consecuencia, en el acta con acuerdo deberá recogerse la motivación de la propuesta sancionadora (art. 208.2 LGT)¹⁰³, reflejándose, asimismo, los hechos, su calificación jurídica y, en su caso, la infracción que aquellos puedan constituir, junto con la procedencia de la aplicación de criterios de graduación a la sanción propuesta (art. 210.4 LGT)¹⁰⁴.

A este respecto, entendemos que en estas situaciones la motivación deberá ser *detallada* y *precisa*, o como indica la doctrina “*rigurosa e intensa*” e, incluso, *reforzada*¹⁰⁵, conclusión plenamente lógica, puesto

100 Para GARCÍA NOVOA (*Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 33), la expresión en el informe de los motivos que han llevado a la Administración a determinar la base imponible a través del método de estimación indirecta “es una exigencia para la plena efectividad de las facultades reconocidas al sujeto pasivo en orden a la impugnabilidad del acto de liquidación”.

101 BANACLOCHE PALAO, C.: *La estimación indirecta*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pág. 298.

102 Sobre el análisis de los diversos problemas que pueden derivarse para el obligado tributario por la renuncia obligatoria a la tramitación separada del procedimiento sancionador en las actas con acuerdo, nos remitimos al desarrollo crítico que sobre el particular han realizado ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B.: «Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento», en *Los nuevos reglamentos tributarios* (CALVO ORTEGA, R. Dir.), Aranzadi, Cizur Menor, 2006, págs. 359 y sigs.

103 El citado precepto dispone que «En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta Ley, se incluirá en el acta con acuerdo» (la letra normal es nuestra). Dicho precepto, a su vez, viene a especificar la exigencia general de motivación que se deriva del artículo 54.1.a) de la LRJ-PAC, por tratarse de un acto limitativo de derechos subjetivos.

104 Sentencias de la AN de 21 de julio de 2000 (GF, núm. 197, 2001) y de los TSJ de Cataluña 16 de marzo de 1993 (FJ 2º) (JT 1993/245) y Galicia 30 de noviembre de 2005 (*Impuestos*, núm. 8, 2006). Por su parte, SÁNCHEZ PEDROCHE («El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *op cit.*, pág. 12974) opina que en las sanciones tiene que reflejarse el “razonamiento de las pruebas practicadas y el juicio lógico de subsunción de los hechos probados en las normas jurídicas aplicables”. En el mismo sentido se ha pronunciado GIL CRUZ (*La motivación de los actos tributarios*, *op cit.*, pág. 61), para quien la necesidad de motivación en el ámbito de las sanciones tributarias debe realizarse tanto en relación con la conducta infractora, como en lo que concierne a los criterios de graduación aplicados.

105 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, *op cit.*, pág. 118.

que este tipo de motivación “es una exigencia ineludible, no sólo basada en principios constitucionales, tales como el de defensa y el de no indefensión, sino en el de proporcionalidad, amén de la aplicación en este punto de las normas penales”¹⁰⁶.

Por último, hemos de señalar que en las actas de conformidad y de disconformidad el actuario carece, en principio, de la posibilidad de efectuar una propuesta de sanción, debiendo manifestar únicamente si, a su juicio, existen indicios de comisión de infracciones tributarias o no (art. 153.g) LGT); ahora bien, en el caso de que el sujeto inspeccionado renuncie de forma voluntaria a la tramitación separada del procedimiento sancionador¹⁰⁷, sí que tendrá que recogerse en las mismas una propuesta de sanción, debiendo fundamentarse cuáles son los elementos de cargo contra el obligado tributario, los preceptos en los que queda subsumida la conducta realizada, su calificación jurídica y la sanción que, sobre la base de ello, corresponda¹⁰⁸. En definitiva, dicha renuncia no exime al inspector actuario de su obligación de motivar convenientemente la propuesta de sanción que aparezca en el acta correspondiente.

3.3. Acto por el que se pone fin al procedimiento de inspección. La regularización de la situación tributaria del sujeto inspeccionado: el acto de liquidación

Como ya se ha indicado, la finalización del procedimiento inspector no siempre va a reflejarse en un acto expreso de liquidación, dado que lo más frecuente, cuando se han firmado actas de conformidad o con acuerdo, es que aquélla se produzca de forma tácita, lo cual sucederá, como sabemos, si en el plazo de un mes o de diez días, respectivamente, contados desde el día siguiente al de la fecha del acta, el Inspector-Jefe no ha rectificado la propuesta de liquidación formulada por el actuario; de ahí que, por ello no podemos dejar de insistir en la importancia de la motivación en las actas, pues aunque no constituyan *stricto sensu* el acto que pone término al referido procedimiento en la práctica es frecuente que la liquidación por la que se regulariza la situación del obligado tributario no sea sino la *confirmación tácita* de la propuesta contenida en las mismas.

Ahora bien, cuando dicho procedimiento termine con un acto expreso de liquidación –como en el caso de las actas de disconformidad– (art. 157.5 LGT) el mismo deberá motivarse por imperativo del artículo 103.3 de la LGT, donde se dispone que «Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho». Así pues, nos encontramos con una obligación *ex lege* de motivación de las liquidaciones tributarias, lo cual no es más que una especificación de la obligación general de motivar los actos que afecten a los *intereses legítimos* establecida en el artículo 54.1.a) de la LRJ-PAC.

106 MORILLO MÉNDEZ, A.: «La motivación de los actos de la Administración tributaria y la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes», *op cit.*, pág. 42.

107 Posibilidad contemplada en el artículo 208.1 de la LGT donde se establece que «El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente» (la letra normal es nuestra).

108 CALABUIG MORO, S.: «El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario», *RJT*, Tomo I, 2000, pág. 1917.

De este modo, y partiendo de que la liquidación es el acto resolutorio del procedimiento de inspección, donde se concreta la existencia y la cuantía de una deuda tributaria, abriéndose, a partir de la misma, las vías de impugnación para el obligado tributario, podemos afirmar que “la motivación es necesaria y constituye un requisito de validez” de aquélla¹⁰⁹. En efecto, dado que dicha liquidación determina la cuantificación de la obligación tributaria del sujeto inspeccionado, éste debe conocer, de forma clara, precisa y sin necesidad de conocimientos específicos, los *hechos y elementos* que motivan la deuda cuyo pago se exige¹¹⁰, los *fundamentos de derecho* en que se basa la regularización¹¹¹, así como, en general, todos aquellos criterios que hayan servido para obtener la cuantía fijada en la misma¹¹².

Por lo demás, en los casos en que el Inspector-Jefe, una vez analizado todo el expediente, dicte el acto de liquidación correspondiente¹¹³, éste podrá ser definitivo o provisional (arts. 101 LGT y 190 RGGIA). A este respecto, el principio de seguridad jurídica exige que las liquidaciones provisionales sean la excepción a la regla general de la regularización definitiva; de ahí que, en estos casos, deba motivarse convenientemente dicha excepción. A estos efectos, debemos tener en cuenta que la fundamentación correspondiente no podrá basarse en que “era posible” practicar una liquidación provisional, sino en la contraria “porque era imposible” dictar una liquidación definitiva¹¹⁴.

V. Consecuencias de la falta de motivación en el procedimiento de inspección tributaria

Para concluir el análisis de la motivación en el ámbito del procedimiento inspector resta por examinar cuáles son las consecuencias de su ausencia en los actos que conforman o integran dicho procedimiento. A este respecto, y antes de proceder en el sentido indicado, debemos realizar una *precisión previa*, señalando, ya desde este momento, que la ausencia de motivación y la insuficiencia de la misma en los actos dictados

109 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero. I. Derecho tributario. Parte general*, 9ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2005, pág. 287. De idéntico modo se ha pronunciado SILES CANTERO («Las actas de la Inspección como medio de prueba», *Impuestos*, Tomo I, 1995, págs. 89 y 90), al entender que “la Administración no puede dictar actos, los de liquidación tributaria, de indudable trascendencia económica para el administrado sin acreditar los motivos en los que se funda”.

110 Sentencia del TS de 15 de julio de 2004 (FJ 3º) (RJ 2004/6667).

111 Con relación a esta cuestión, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2005 (FJ 2º) (GF, núm. 251, 2006) ha señalado que los *hechos* que han dado origen a la existencia de una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo han de presentarse de modo determinado, exacto y preciso, mientras que los *fundamentos de derecho* que dan consistencia a la actuación de la Administración deben ser expuestos de forma que no existan dudas de su aplicación al hecho controvertido en tanto que aproximan los hechos descritos a la legalidad del momento.

112 Para ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, op cit., pág. 262), la regularización tributaria requiere un proceso deductivo que consiste en analizar unos hechos, calificarlos jurídicamente y, finalmente, aplicarles las normas tributarias correspondientes. A este respecto, puede consultarse la Sentencia del TSJ de Canarias (Las Palmas) de 18 de marzo de 2005 (FJ 2º) (JUR 2005/105255).

113 MONTALVO SANTAMARÍA (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, op cit., pág. 232) opina que, en estos casos, el Inspector cumple una especie de función revisora de la propuesta del actuario reflejada en el acta.

114 Sentencias de los TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 24 de marzo de 1999 (FJ 1º) (JT 1999/765) y Galicia de 30 de noviembre de 2005 (*Impuestos*, núm. 8, 2006).

por la Inspección de los tributos producirán los mismos efectos; por tanto, las consecuencias jurídicas que de esta omisión se deriven serán idénticas en ambos supuestos¹¹⁵.

En lo que concierne a los efectos jurídicos derivados de la ausencia de motivación se han formulado *tres teorías*. Así, una vertiente doctrinal y jurisprudencial defiende que la omisión de aquella sólo será causa de anulabilidad cuando haya producido *indefensión* al obligado tributario, mientras que, en caso contrario, este hecho simplemente dará lugar a una mera irregularidad no invalidante¹¹⁶. Como de inmediato se observa, estos autores defienden la aplicación del artículo 63.2 de la LRJ-PAC a estos supuestos¹¹⁷, ya que, en su opinión, la motivación constituye un *elemento formal* del acto administrativo, habiendo llegado a distinguir entre *fundamentación* —entendida ésta como un requisito de fondo cuya ausencia puede originar la nulidad absoluta— y *motivación* —considerada como un mero aspecto formal susceptible de anular el acto administrativo únicamente cuando su omisión haya causado la referida indefensión—¹¹⁸.

En lo que a nosotros respecta, disintimos de la tesis anterior, puesto que, a nuestro modo de ver, la motivación es un *requisito de fondo* de los actos administrativos —y, por ende, de los tributarios—, por tanto, la reacción del ordenamiento ante su omisión no puede ser la anulabilidad sólo cuando ello haya originado dicha indefensión¹¹⁹. En efecto, la motivación no está relacionada simplemente con el derecho de defensa, sino que el fin último de la misma es actuar como garantía de adecuación de la conducta de la Administración a la ley y al Derecho, olvidando la mencionada teoría el resto de postulados constitucionales con que la misma tiene vinculación —tales como, el de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica—¹²⁰ y, además, que la ausencia de aquella “*impide el ejercicio de las funciones que en*

115 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios*, op cit., pág. 228; BOCANEGRA SIERRA, R.: *Lecciones sobre el acto administrativo*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 2004, pág. 79; BOQUERA OLIVER, J. Mª.: «Motivación del acto administrativo», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 4344; NAVARRO EGEA, M.: «Algunas consideraciones respecto a la motivación de las actas de la Inspección», op cit., pág. 1365; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», op cit., pág. 12961.

116 Sentencias de la AN de 2 de octubre de 2003 (FJ 2º) (JT 2003/1614) y de los TSJ de Cataluña de 20 de diciembre de 1996 (FJ 3º) (JT 1996/1785), 16 de marzo de 1993 (FJ 2º) (JT 1993/245), Extremadura de 20 de septiembre de 1996 (FJ 3º) (JT 1996/111) y Galicia de 30 de abril de 1997 (FJ 2º) (JT 1997/737), las cuales anulan unas actas de inspección por estar insuficientemente motivadas, puesto que sólo reflejaban conceptos ambiguos y cantidades globales que originaban la *indefensión* del contribuyente al no poder individualizarse los conceptos a que se hacía referencia en las mismas. En idéntico sentido se han pronunciado PARADA VÁZQUEZ [*Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 250] y GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO (*Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común*, Tomo I, 3ª ed., Civitas, Madrid, 2003, pág. 1580), si bien estos últimos autores añaden que la omisión de la motivación puede provocar la nulidad absoluta si la misma se produce en actos que afecten a los derechos fundamentales.

117 Dicho precepto señala que «(...) el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados».

118 CALABUIG MORO («El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario», op cit., pág. 1907). Dicha distinción carece, a nuestro juicio, de sentido y no tiene ninguna aplicación práctica, en tanto que desvirtúa todo el papel que la motivación juega en los actos administrativos.

119 Sobre esta cuestión, BANACLOCHE PÉREZ (*Los derechos del contribuyente*, La Ley, Madrid, 2000, pág. 141) ha afirmado que esa interpretación “*pro fisco*” olvida que los actos de la Administración tienen que someterse a la ley y al Derecho en virtud del artículo 103 de la CE.

120 En esta misma línea se ha pronunciado el TSJ de Castilla y León (Valladolid) en su Sentencia de 9 de mayo de 2006 (FJ 5º) (JT 2006/1328).

*vía de gestión permiten a los órganos competentes rectificar errores en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y que se extienden a la vía de reclamación*¹²¹.

Asimismo, la teoría expuesta corre el riesgo de dejar sin efecto la posibilidad de impugnar del acto por ausencia de motivación, dado que cuando el interesado recurra por este motivo, el tribunal puede llegar a entender que no se ha causado indefensión en la medida en que el sujeto ha podido ejercer su derecho de defensa.

Una segunda opinión a este respecto —más cercana al criterio que defendemos— es aquella que entiende que cuando se omite la motivación, o ésta es insuficiente, el acto correspondiente será, en todo caso, anulable y ello no sólo porque dicho acto dé lugar a la indefensión del interesado, sino también porque el mismo puede generar *inseguridad jurídica* y, en definitiva, por tratarse de un *defecto sustancial*¹²²; no obstante, nosotros no compartimos, en su totalidad, la solución ofrecida, puesto que la reacción del ordenamiento no deberá ser siempre la anulabilidad, ya que puede haber supuestos de actos radicalmente nulos por ausencia de motivación.

Finalmente, para una tercera teoría —que compartimos— la motivación tampoco puede constituir únicamente una garantía del derecho de defensa, sino que tiene que garantizar, además, la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que han sido atribuidas a la Inspección de los tributos, asegurando con ello, por tanto, la *imparcialidad* de su actuación, así como la *eficacia de los postulados constitucionales* anteriormente citados. Ahora bien, a diferencia de la tesis anterior, la consecuencia de la omisión de la motivación en los actos tributarios no siempre será la anulabilidad de los mismos, pues la distinta entidad de aquellos determinará que la reacción del ordenamiento sea la nulidad de pleno derecho¹²³, fundándose, en todo caso, la referida nulidad o anulabilidad en las *razones de derecho sustantivo* a las que alude el artículo 239.3 de la LGT¹²⁴.

121 Sentencias de los TSJ de Asturias de 16 de diciembre de 1992 (FJ 2º) (JT 1992/607), del País Vasco de 20 de junio de 1994 (FJ 2º) (JT 1994/692) y Resolución del TEAC de 7 de junio de 1994 (Considerando 3º) (JT 1994/974).

122 En esta línea se manifiestan las Sentencias de los TSJ de Cataluña de 18 de mayo de 1993 (Presentación núm. 59, *Impuestos*, Tomo I, 1993), en la que se afirma que “donde no hay motivación de los actos tributarios quiebra la seguridad jurídica del contribuyente; y la inseguridad jurídica es compañera inseparable de la indefensión” y de Madrid de 26 de mayo de 2005 (*Impuestos*, núm. 7, 2006), donde se indica que “si un acto carece de motivación suficiente, adolece de un defecto sustancial que debe llevar a su anulación y no a permitir que quien vulneró el Derecho tenga una oportunidad de remediar su deficiente proceder” (la letra normal es nuestra). En el mismo sentido, se ha pronunciado DE LA VALLINA VELARDE, J. L.: *La motivación del acto administrativo*, Estudios Administrativos, Madrid, 1967, pág. 71.

123 Sentencias de la AN de 10 de febrero de 2005 (*Impuestos*, núm. 10, 2006) y 21 de julio de 2000 (GF, núm. 197, 2001) y de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 23 de septiembre de 2005 (FJ 3º) (JT 2006/4), Comunidad Valenciana de 1 de febrero de 2002 (FJ 7º) (JT 2002/930) y la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1999 (C/ISS, núm. 155, 2000). A este respecto, MARTÍN QUERALT («La aplicación de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *TF*, núm. 32, 1993, pág. 42) ha afirmado que si la indefensión generada por la actuación administrativa vulnera el contenido esencial del artículo 24.1 de la CE el acto no será anulable, sino nulo de pleno derecho. Esta misma teoría es defendida, entre otros, por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 172; FERNANDO PABLO, M.: *La motivación del acto administrativo*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 217; JUAN LOZANO A. Mº.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 222 y sigs; PALAO TABOADA, C.: «Las actas de inspección en la Ley General Tributaria», op cit., pág. 278; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», op cit., pág. 12956 y sigs.

124 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 176.

Una vez expuestas las diferentes opiniones existentes acerca de los efectos jurídicos derivados de la ausencia de motivación, procederemos a concretar dichos efectos en relación con los distintos actos del procedimiento de inspección tributaria, tarea para la cual seguiremos el orden de exposición mantenido a lo largo del presente trabajo.

En este sentido, cuando en el acto que inicie el citado procedimiento no conste cómo han sido individualizados los criterios generales de planificación en el obligado tributario afectado por dicho procedimiento o no se haga mención a la orden superior motivada, el referido acto deberá considerarse *anulable*. A la misma conclusión debe llegarse con relación al resto de actos dictados en la fase de desarrollo del procedimiento inspector: acuerdos de la ampliación del plazo y de actuaciones inspectoras en el curso del procedimiento, adopción de medidas cautelares, solicitud de información relativa a cuentas bancarias y el acuerdo por el que se notifica el cambio de funcionario.

Ahora bien, con carácter general, cuando el acto sea declarado anulable por ausencia de motivación, estimamos que no resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 63.2 de la LRJ-PAC, puesto que este precepto hace referencia a los defectos de forma en los actos administrativos y la motivación constituye un elemento esencial de los mismos; por tanto, deberemos acudir al apartado primero del citado precepto, encontrándonos ante actos que han incurrido en una *infracción del ordenamiento jurídico o incluso en una desviación de poder* (art. 63.1 LRJ-PAC).

Por otro lado, y en lo que atañe a las actas de inspección, la motivación va a constituir, asimismo, un requisito esencial de aquéllas, sin el cual el obligado tributario quedará en una situación de indefensión, pudiendo suponer su ausencia, además, un primer indicio de actuación arbitraria por parte de la Administración y todo ello, por supuesto, con independencia de que nos encontremos ante un acta de conformidad o con acuerdo, dado que, como ya hemos indicado, la motivación de las mismas es una exigencia derivada del principio de legalidad¹²⁵.

Atendiendo a la importancia de las actas de inspección —tanto más si las mismas contienen una propuesta sancionadora—, estimamos que la omisión de dicho requisito no deberá suponer su mera anulabilidad —como sucede con los actos aludidos anteriormente—, sino que la reacción adecuada de nuestro ordenamiento tendrá que ser la *nulidad absoluta* de aquéllas, pues un acta viciada por defectos en la motivación puede vulnerar derechos susceptibles de amparo constitucional, tales como el derecho a la tutela judicial efectiva, siendo de aplicación la previsión del artículo 217.1.a) de la LGT¹²⁶.

Asimismo, la omisión del informe ampliatorio, en los casos en que éste sea preceptivo, también va a generar la nulidad del acta por ausencia de motivación, en tanto que no podrá determinarse “*si el juicio valorativo que emitió la Administración fue correcto, lo que supone incurrir en flagrante arbitrariedad*”

125 Con relación a esta cuestión nos remitimos a la nota 77. Por su parte, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (*Las actas de la Inspección de los tributos*, op cit., pág. 227) entiende que la omisión de una adecuada motivación en las actas no se debe a un desinterés en su elaboración, sino en la “ausencia de una aplicación rigurosa de las normas procedimentales, normas que suponen la garantía indispensable del buen funcionamiento de la gestión tributaria y de los derechos de los ciudadanos”.

126 Dicho precepto dispone que «Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional».

atentatoria contra los principios de seguridad jurídica y capacidad económica"¹²⁷; y a idéntica conclusión deberá llegarse, a nuestro entender, si la omisión de la motivación se efectúa en la liquidación dictada por el Inspector-Jefe.

Llegados a este punto, sólo resta mencionar que todos los actos dictados a lo largo del procedimiento de inspección son *actos de trámite* –en la medida que sirven para impulsarlo–, salvo el acto de liquidación dictado por el Inspector-Jefe respectivo y que pone fin al mismo. Atendiendo a lo anterior, cuando alguno de los actos dictados a lo largo de dicho procedimiento adolezca de un vicio de nulidad o anulabilidad por ausencia de motivación, el sujeto inspeccionado no podrá impugnarlos directamente, debiendo alegar tales deficiencias al hilo de los recursos interpuestos contra la liquidación final; en estos casos, cuando el tribunal acepte la pretensión del inspeccionado por la causa arriba indicada, entendemos que habrán de retrotraerse todas las actuaciones al instante en que tuvo lugar el referido defecto, debiendo dictarse un nuevo acto convenientemente motivado¹²⁸.



127 GARCÍA NOVOA, C.: *Aplicación de la estimación indirecta de bases imponibles*, op cit., pág. 32.

128 A este respecto, y en virtud del principio de economía procesal, podría defenderse la posibilidad de que el tribunal completase el acto impugnado por ausencia de motivación, si bien rechazamos tal propuesta, puesto que entendemos junto con ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La motivación de los actos tributarios en la nueva Ley General Tributaria*, op cit., pág. 166), que *"el deber de motivar tendrá que ser debidamente cumplimentado en el instante de dictar el acto correspondiente (...) sin que sea posible la motivación sucesiva"*.

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

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI. Recapitulación

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

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

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

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

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

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

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



Tratamiento de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades

(Comentario a propósito de dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección segunda, del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2008)

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez¹

Socio de CORTÉS, ABOGADOS

Abogado del Ilustre Colegio de Madrid

Miembro de la AEDAF y de la AAEDT

Resumen

El presente trabajo analiza dos sentencias del Tribunal Supremo (TS) sobre la retribución de los administradores y sus efectos en el IS. Dicha retribución debe estar prevista en lo estatutos, según la legislación mercantil. El TS resuelve sobre la deducibilidad de tales retribuciones como gasto a efectos del IS, extendiéndose sobre la forma en que los estatutos deben regular dicha retribución, para concluir denegando la condición de gasto deducible por entender que la sociedad interesada no cuenta con unos estatutos que cumplan suficientemente con esas exigencias. Además, las percepciones económicas del consejero delegado, que trabaja como administrador y como ejecutivo de la empresa, tampoco son deducibles, por la propia insuficiencia de la norma estatutaria, aplicando la teoría de que la vinculación mercantil (de consejero) engloba y anula la hipotética relación laboral (de ejecutivo). El caso se produce bajo la vigencia de una Ley de 1978 que quedó derogada en 1995.

Palabras clave

Ley 61/1978. Ley 43/1995. Impuesto sobre Sociedades, base imponible, gastos deducibles, administradores o consejeros, personal directivo o ejecutivo, retribuciones, sociedad anónima, estatutos.

Summary

The following lines analyze two of the last resolutions of the Supreme Court on fees payable to the members of board of directors in the framework of the Corporate Income Tax. According to the Spanish corporate legislation, the articles of association of a company (by-laws) must include the fees payable to the members of its board of directors. According to the two referred resolutions of the Supreme Court, the

1 El autor agradece la colaboración de J. Cano, A. Cascón, F. Juanes, C. Rubio y P. Ureña, colegas de CORTÉS, ABOGADOS, a quienes debe aportaciones, sugerencias y comentarios. La responsabilidad del trabajo, obviamente, sólo recae en el autor.

articles of association must comply with certain formalities, since otherwise the fees will not be considered as deductible expenses in the company tax. The Supreme Court resolutions establish that the fees plus salaries granted to a chief executive officer (CEO) in exchange for his services (i) as member of the board and at the same time (ii) as employee, cannot be deducted in the company tax due to the fact that position of the CEO as a member of the board of the company takes over any labour his relationship as employee. The Supreme Court judgment is applicable under the rule of the Corporate Income Tax Law 61/1978 no longer in force.

Keywords

Corporate Income Tax Law 61/1978. Corporate Income Tax Law 43/1995. Corporate Tax, taxable base, deductible expenses, member of board of directors, top managers, fee, joint stock company, articles of association of a company (by-laws).

Sumario

I. Introducción

II. La retribución de los administradores societarios: obligatoriedad y deducibilidad fiscal

1. La cuestión mercantil

1.1. Planteamiento

1.2. La obligatoriedad de retribuir a los administradores, según la STS: estatutos y órgano competente para establecerlo

1.3. Los requisitos de la disposición estatutaria, según la STS

2. La cuestión fiscal

2.1. Planteamiento

2.2. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 61/1978 sobre las retribuciones de los administradores

2.3. La virtualidad de la sentencia en el contexto normativo vigente

2.4. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 43/1995 sobre las retribuciones de los administradores

III. La trascendencia de los fallos del TS sobre los estatutos vigentes de sociedades en general

1. La consideración de doctrina legal de las dos sentencias

2. Otra forma de resolver el problema

IV. Los criterios del TS sobre la naturaleza de las retribuciones de los que ostentan la condición de administradores

1. Planteamiento

2. El criterio de la Sala y su fundamento

3. La doctrina del TEAC

V. Conclusión. Final feliz... pero menos

I. Introducción

Con fecha 13 de noviembre de 2008, el Tribunal Supremo (TS) ha dictado dos sentencias (recursos de casación nº 2578/2004 y 3991/2004) en las que, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS), se enjuicia la procedencia de computar como gasto el importe de las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad en cuestión (MAHOU, S.A.). En ambos casos, las actas de disconformidad son de 19 de diciembre de 1997, levantadas por la Inspección para regularizar el referido Impuesto, ejercicios 1992 y 1994, respectivamente.

En el caso del primer recurso, el pleito proviene de un acta de inspección de la ONI, que negaba la deducibilidad de dichas retribuciones en IS en 1992; sin embargo, la Audiencia Nacional (AN), argumentando la intervención de la Junta General en la determinación de las retribuciones satisfechas a los administradores de la entidad, prevista en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (LIS), aceptó la deducibilidad de las mismas como gasto, con lo que anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), confirmatoria de la tesis de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en lo que aquí nos interesa. Contra la sentencia de la AN (SAN), recurrieron la empresa, cuyo recurso de casación fue desestimado, y el Abogado del Estado, a quien la Sala del TS estimó el recurso.

Por otro lado, en el segundo recurso, el TS enjuicia un recurso de casación interpuesto también por MAHOU, S.A., y el Abogado del Estado, “aunque posteriormente éste último presentó escrito manifestando no sostener la referida casación” (AH 4). La resolución del TEAC había rechazado la deducibilidad de las retribuciones en cuestión porque no reunían los requisitos establecidos por la normativa mercantil y fiscal, y, en particular, por el hecho que dichas retribuciones eran diferentes para cada miembro del Consejo de Administración sin que esta previsión se contuviera en los Estatutos (como exige la normativa mercantil), por lo que confirmó el incremento que por dicho concepto efectuó la Inspección. La SAN confirmó la resolución del TEAC, aunque con argumentación diferente. La STS casa la SAN, confirmando el criterio de la no deducibilidad de lo percibido por el Consejo de Administración con la misma argumentación que en el otro recurso.

Ponente de las dos sentencias fue D. Ángel Aguillo Avilés, prestigioso Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, de reciente incorporación a la Sala como Magistrado de la Sección segunda.

Resultado de las dos sentencias ha sido la inquietud que han generado los razonamientos y las conclusiones del Alto Tribunal, por lo que nos hemos propuesto el presente trabajo con el objeto de explicar el contenido y el alcance de tan trascendentes –al menos en apariencia– resoluciones judiciales en el asunto que hemos apuntado (deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los administradores de una sociedad anónima), sin entrar en las demás cuestiones objeto del debate.

No obstante, anticipamos desde este momento que la pretendida “nueva doctrina” del Supremo no es tal, como se encarga de reiterar el propio Tribunal, sino que el asunto que nos ocupa cuenta con pronunciamientos anteriores de similar tenor, aunque en las sentencias que comentamos se ha dado algún paso más en la concreción de las tesis de nuestro Alto Tribunal, adoptando una posición que ha merecido el rechazo de los autores que se han ocupado de su estudio.

La pretendida “nueva doctrina” del Supremo no es tal, como se encarga de reiterar el propio Tribunal

Dejamos notado desde el comienzo que ya hay varios comentarios destacables sobre las dos sentencias. El primero (en dos partes), de F. J. NAVARRO SANCHÍS², con la forma de artículo de prensa, pero con la precisión y la enjundia de un magistrado avezado en la materia, publicado en un periódico de información económica. El segundo, de C. PAZ-ARES, publicado en una revista especializada³, extenso pero, sobre todo, demoledor por referencias del autor a la disciplina y la práctica mercantil. El tercero -en

realidad, dos-, es de J. MARTÍN FERNÁNDEZ, acreditado tributarista y abogado, que ha publicado en la prensa económica y en una revista tributaria⁴. Por último, recientemente hemos conocido el magnífico trabajo del Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago C. GARCÍA NOVOA⁵, específicamente sobre la cuestión fiscal que motiva las dos sentencias del TS, publicado en una conocida revista en la que R. FALCÓN Y TELLA había publicado una “nota” en un número anterior⁶.

Antes de acabar este epígrafe introductorio hemos de reseñar un dato destacable. En efecto, llama la atención el largo texto de ambas resoluciones, porque las sentencias tienen una extensión de unos 70 folios, lo que explica la importancia que la Sala ha dado al asunto. F. J. NAVARRO SANCHÍS, que las ha comentado en prensa, ha hecho esta primera valoración al respecto:

“Esta sentencia [se refiere a la segunda] destaca por su extraordinaria extensión, que hace difícil localizar los puntos álgidos del debate. Uno se pone a leer y pierde el hilo de si lo que está leyendo es la sentencia de instancia, uno de los dos recursos de casación, el otro de los dos recursos o la sentencia que los resuelve. Vicios de Domenico Scarlatti.

Además, en la técnica de hacer sentencias, que sólo con los años de práctica se aprende, la longitud representa un peligro de dispersión y, por ende, de inseguridad jurídica, ya que facilita que cualquier lector interesado halle opiniones que, mal leídas, den respaldo a las previamente formadas.

Así, extraña que con la interpretación de tantas normas mercantiles y la agotadora cita de jurisprudencia civil y social, no se haya abordado directamente, en una sentencia que parece aspirar a ser virtualmente universal, la exégesis del precepto fiscal que determina si un gasto es o no deducible, en cuanto a las

2 Diario EL ECONOMISTA, 26.01.09 y 02.02.09. En las citas que hagamos de los citados comentarios de este autor no indicaremos el artículo de referencia.

3 *Ad impossibilia nemo tenetur* (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores). Diario LA LEY, nº 7136; martes, 17 de marzo de 2009, págs. 1-7.

4 Fuente de reformas estatutarias, CINCO DIAS, 9.02.09 y Las retribuciones de los Administradores como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades. Práctica Fiscal, núm. 1, 2009, págs. 31-32.

5 La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades. Las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008. Quincena Fiscal 8; abril II-2009, págs. 57-94.

6 Vid. la nota a pie de página 1 del artículo reseñado en la nota anterior.

remuneraciones a los administradores, el art. 13.ñ) de la Ley 61/1978.”

II. La retribución de los administradores societarios: obligatoriedad y deducibilidad fiscal

En el presente epígrafe analizaremos la primera de las dos sentencias que hemos referido (la STS de 13 de noviembre de 2008 que resuelve el recurso de casación nº 2578/2004), la más destacable, con mucho, en cuanto al asunto de interés para este trabajo. Después trataremos de la segunda, en epígrafe separado.

1. La cuestión mercantil

1.1. Planteamiento

El artículo 33 de los Estatutos de MAHOU, S.A., aprobados por la Junta General Extraordinaria de 15 de diciembre de 1989, establecía lo siguiente:

“La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente.”

El TS (recurso de casación nº 2578/2004) niega la deducibilidad del gasto, después de valorar la redacción de los estatutos de la entidad, a cuyo efecto, en lo que nos interesa aquí, dicta el siguiente fallo:

“SEGUNDO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la citada Sentencia de 29 de enero de 2004, Sentencia que se casa y anula únicamente en el punto que declara que las remuneraciones satisfechas por Mahou, S.A., a los miembros de su órgano de administración, incluido en el mismo el Consejero Delegado, constituyen un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992.”

Pero hemos de advertir que el punto de arranque para resolver la cuestión fiscal de la deducibilidad del gasto no es -o no lo es únicamente- la norma tributaria (la legislación del Impuesto sobre Sociedades), sino, principalmente, la mercantil, porque son las normas mercantiles las que exigen inexcusablemente la previsión estatutaria de retribución a los administradores. No obstante, a juicio de NAVARRO SANCHÍS, “no es cierto, al menos en términos tan absolutos con que se declara, que sea la ley mercantil la que condicione, a título prejudicial, si son o no deducibles los gastos de los que estamos hablando”.

El punto de arranque para resolver la cuestión fiscal de la deducibilidad del gasto no es -o no lo es únicamente- la norma tributaria (la legislación del Impuesto sobre Sociedades), sino, principalmente, la mercantil

La sentencia que comentamos aborda -decíamos-, como primera cuestión planteada por el Abogado del Estado, la deducibilidad de las retribuciones de los administradores a efectos de determinar la base imponible del IS. La Sala parte de la regulación de la materia en la legislación mercantil, a cuyo efecto cita las siguientes disposiciones:

En primer lugar el artículo 130 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA), que establece con carácter general que “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”, y que “cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido”.

En la línea del anterior, el artículo 9 L.S.A., que dispone que “en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar... (el) sistema de su retribución (de los administradores) ... si la tuvieren”.

Y, por último, la Sala cita el artículo 124.3 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM), que, después de reiterar el mandato del precepto anterior, especifica que, en el caso de las sociedades anónimas, “salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos”.

1.2. La obligatoriedad de retribuir a los administradores, según la STS: estatutos y órgano competente para establecerlo

En vista de la normativa mercantil citada, el TS hace una afirmación de principio (FJ noveno), que aceptan tanto MAHOU, S.A., como el Abogado del Estado:

“... para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituya un gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es preciso que pueda calificarse como un gasto «obligatorio» y, por ende, «necesario» para obtener los rendimientos de la sociedad, dado que las meras liberalidades no pueden ser objeto de deducción [art. 14.f) de la Ley 61/1978; sobre esta cuestión nos hemos pronunciado recientemente en las Sentencias de 6 de noviembre de 2008, dictadas en los recursos de casación núms. 1003/2006 y 1012/2006] (...) «la esencia del gasto deducible es su necesidad, su carácter obligatorio, y su vinculación con el fin de la sociedad», (...) «*lo que justifica que las participaciones en beneficios de los administradores sean gasto deducible es su obligatoriedad*», que es «la que les convierte en gasto necesario para la actividad social y ampara su tratamiento fiscal»”. (La negrita es nuestra).

Sin embargo, las partes discrepan sobre el protagonismo que hayan de tener los estatutos sociales respecto de la obligatoriedad de abonar retribuciones a los administradores y la cuantía de las mismas. Así, para MAHOU, S.A., y para la AN, la deducibilidad de la retribución no sólo sería “obligatoria por preverse expresamente en los Estatutos», sino también «porque su cuantía concreta ha sido objeto de acuerdo por parte de la Junta General»”, lo que había sostenido la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en numerosas sentencias anteriores a la casada (Sentencias de 15 de marzo de 2001, de 7 de noviembre de 2002, de 28 de noviembre de 2002, de 13 de mayo de 2003, de 9 de junio de 2003, de 23

de noviembre de 2003, de 30 de septiembre de 2004 y de 28 de octubre de 2004).

Esta tesis es rechazada de plano por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que, con toda rotundidad, en un asunto estrictamente mercantil, dice: para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad. Y, a tal efecto, invoca otra sentencia de la propia Sala Tercera [de 17 de octubre de 2006 (Rec. cas. para unificación de doctrina, núm. 3846/2001⁷), cuando, al interpretar el artículo 13.º de la LIS de 1978 y a la vista de lo dispuesto en los artículos 9 y 130 de la LSA, antes transcritos, señaló:

A juicio del TS, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende, en todo caso, de que éstos últimos estén previstos en los estatutos sociales

“... la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el art. 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución”; doctrina esta que, trayendo a colación el pronunciamiento antes citado, hemos vuelto a reiterar en el fundamento de derecho Tercero de la reciente Sentencia de 6 de febrero de 2008 (Rec. cas. núm. 7125/2002).”

Y, para mayor claridad, reproduce la doctrina que invoca:

“Efectivamente, en nuestra Sentencia de 17 de octubre de 2006 negamos que el art. 13.º de la Ley 61/1978 resulte «más flexible» que el art. 130 L.S.A. al permitir la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las participaciones en beneficios de los administradores que estén, bien fijadas en los estatutos, bien «acordadas por el órgano competente», porque «aunque una primera lectura del precepto fiscal parece admitir un sistema alternativo para que las retribuciones sean gasto deducible, pues declaraba deducibles a las participaciones de los administradores, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, y en forma disyuntiva se admite también la deducción cuando la participación esté acordada por órgano competente, que en el caso de las sociedades de capital es la Junta General, *el respeto a la ley mercantil, que impide a la Junta General retribuir a los administradores al margen de lo dispuesto en los estatutos*, nos lleva a interpretar que cuando la Ley y Reglamento se referían a “órgano competente”, estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la Ley de Sociedades Anónimas» (FD Tercero; reitera esta doctrina la Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).” (La negrita es nuestra).

El magistrado NAVARRO SANCHÍS discrepa de esta tesis:

7 RJ\2006\6658.

“... una cuestión de gran interés es el rechazo enérgico a la hipótesis de que la Junta General de Accionistas pueda completar la habilitación de los Estatutos, con la afirmación de que: “... la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto... puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no como una liberalidad”. Es decir, todo gasto no previsto en los Estatutos es un gasto no obligatorio. Bueno es saberlo. Al menos, todo pago a los administradores. Parece un poco fuerte, porque la Ley de Bases puede delegar en un Decreto Legislativo; el Estado puede asignar a las Comunidades Autónomas el ejercicio de sus competencias exclusivas; la ley puede habilitar al reglamento; uno se puede casar por poderes; pero lo que no es nunca admisible es que la Junta General, órgano soberano de la sociedad, pueda concretar el detalle de esa remuneración.

Esa tesis un tanto rigurosa crea varios problemas: uno, que la rigidez inherente a toda modificación estatutaria lleva a la petrificación de sus determinaciones, sin remedio posible si surge la necesidad de alterarlas o completarlas, incluso para reducirlas; además, no parece que haya riesgo alguno para la protección de los accionistas minoritarios que existieran ya al aprobarse los estatutos; que todo lo que no figure agotadoramente en éstos no sea obligatorio a efectos de la deducibilidad del gasto y haya de ser tratado como una liberalidad parece un tanto maximalista y, en mi opinión, desacertado.”

PAZ-ARES⁸ también se opone a esta forma de razonar de la Sala, invocando una cita del maestro GARRIGUES, cuando decía que la junta general podía ser la encargada de fijar la cuantía, una vez determinado en los estatutos el criterio o sistema de retribución, añadiendo: “Otra interpretación de la ley conduciría al absurdo de que, una vez establecido el sueldo o las dietas en los estatutos, fuera necesario modificar éstos todas las veces que la junta general acordara variar la cifra de retribución.” Esta es, hoy día, la única interpretación posible, en cuanto que ha sido confirmada por la reforma de la LSA de 1989, cuyo artículo 9, h) sólo exige que en los estatutos conste, no la retribución de los administradores, sino el sistema de retribución de los mismos, lo que supone limitar la llamada “reserva estatutaria” a la vertiente cualitativa de la retribución.

GARCÍA NOVOA es de la misma opinión; la delegación en la junta general encaja perfectamente en las exigencias mercantiles⁹.

Interesa destacar que, para el TS, el fundamento mercantil de la resolución del pleito no descansa sólo en la jurisprudencia de la Sala, sino que también es compartido por la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) (entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991, FD 3; y de 26 de julio de 1991, FD 2), que tiene reiteradamente declarado que es necesario que conste establecido en los estatutos sociales el régimen de retribución que haya de aplicarse en la sociedad, precisando el sistema elegido, lo que, según el citado Centro Directivo, “está «en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros».”

8 Op. cit.; pág. 3.

9 Op. cit.; pág. 77, con cita de P. J. VELA TORRES.

Por lo tanto, a juicio del TS, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende, en todo caso, de que éstos últimos estén previstos en los estatutos sociales, con todas las exigencias de la normativa mercantil;

sólo si esto es así podrá admitirse que la retribución del administrador deba reputarse como gasto, lo que, determinará la consideración de necesario para el ejercicio de la actividad y no –total o parcialmente– como una liberalidad, indispensable para su deducibilidad en la base imponible del IS (artículo 13 de la LIS).

Los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo»

Podría discutirse la posible delegación en la Junta General de la retribución de los administradores, en todo o en parte; en concreto, si, haciendo aplicación de una norma tributaria (el artículo 13, ñ) de la LIS de 1978), puede remitirse a la Junta General la concreción de las retribuciones de los administradores.

La STS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª], de 6 febrero 2008¹⁰, ponente Sr. Martín Timón (FD 1º)], parece admitirlo, si está previsto en los Estatutos, a cuyo fin transcribe una argumentación sin indicar su procedencia:

“En el presente caso, los Estatutos de la entidad establecen en su artículo 20 que “la Junta podrá asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía será asignada por la propia Junta General ordinaria de Accionistas de cada año para el ejercicio en curso o inmediatamente fenecido”.

Partiendo de la base de que la Junta de accionistas es el órgano soberano de una sociedad anónima, que tiene competencia para el nombramiento y remoción de los Administradores y en consecuencia también la tiene para fijar su retribución, en base a ello la Sala entiende que **el acuerdo adoptado por la Junta debe tener plena validez por cuanto que ha sido tomada por el órgano competente**, y por lo que se refiere a la obligatoriedad de la retribución, estimamos que el término “podrá” debe quedar delimitado a la determinación de la cantidad por la que deben ser retribuidos los Administradores , que puede por tanto variar en función de lo que determine la Junta General de Accionistas de cada año.” (La negrita es nuestra).

Y, más adelante (FD 3), reproduciendo la STS de la misma Sala de 17 de octubre de 2006, Ponente Exmo. Sr. Frías Ponce¹¹, (FD 4), parece reiterar la doctrina de la delegación conferida por los estatutos para las sociedades anónimas:

“Por tanto, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido.”

¹⁰ RJ/2008/882.

¹¹ RJ 6658/2006.

Sin embargo, la STS que comentamos lo rechaza, trayendo la cita de otra sentencia de la misma Sala de 17 de octubre de 2006 (la misma que acabamos de referir!), a nuestro juicio, de forma inadecuada, dado que el supuesto enjuiciado, como hemos visto, era de ausencia de previsión estatutaria de retribución a los administradores, que descansaba únicamente en un acuerdo de Junta General, con el apoyo en la norma fiscal, más flexible -se creía- que la mercantil. Pues bien, dice la STS:

“En definitiva –remataba, para evitar cualquier equívoco, la Sentencia– [estaba citando la de 6-2-08], no cabe compartir las tesis de quienes mantienen «que la norma tributaria es más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las participaciones en los beneficios, estimándose, en cambio, que el criterio acertado es el de la sentencia que se impugna, debiéndose concluir que cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario» (FD Cuarto, *in fine*; y Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).”

NAVARRO SANCHÍS discrepa de esta forma de interpretar la norma:

“Finalmente, no me resulta satisfactoria la explicación que se da al artículo 13.ñ) de la LIS, que considera partidas deducibles “...las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente”. Esta alusión al “órgano competente” era interpretada por la AN como signo de mayor flexibilidad de la norma fiscal sobre la mercantil, lo cual es perfectamente admisible. Sin embargo, el Supremo -no sólo en estas dos sentencias, sino en alguna otra anterior- cierra el paso a esa tesis al decir que “cuando la Ley y Reglamento se referían a “órgano competente”, estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la LSA.”

En opinión del citado magistrado, que votó las dos sentencias de la AN objeto de la casación, lo que extraña es que no se haya abordado directamente, en una sentencia que parece aspirar a ser virtualmente universal, la exégesis del precepto fiscal que determina si un gasto es o no deducible, en cuanto a las remuneraciones a los administradores:

“Es éste el precepto [se refiere al citado artículo 13, ñ) de la Ley 61/1978] que interesaba desentrañar, como ley que rige las relaciones tributarias. Podrá el Tribunal Supremo decir -y los demás tribunales acataremos, lógicamente- que la norma fiscal no es más flexible que la mercantil, pero tendrá que razonarlo para convencerme. Eso es la jurisprudencia, no formada a base de argumentos en espiral y citas de varia procedencia, sino que es, en esencia, autoridad jurídica basada en el razonamiento, en la *prudentia iuris*.”

También GARCÍA NOVOA es partidario de la llamada tesis de la interpretación flexible que introduce la norma fiscal¹², cuando admite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores si están previstas estatutariamente o acordadas por el órgano competente; éste órgano no podía ser otro que la junta general de accionistas, pues si sólo fuesen deducibles las retribuciones previstas en los estatutos, se estaría vaciando de contenido la expresión «o estén acordadas por el órgano competente»¹³.

12 Artículo 13, ñ) de la LIS de 1978 y artículo 112.1, c) del RIS.

13 Op. cit.; pág. 78.

1.3. Los requisitos de la disposición estatutaria, según la STS

La cuestión siguiente es determinar cuándo los estatutos han establecido realmente la obligación de pagar retribuciones a los administradores, a cuyo fin la Sentencia es terminante:

“... no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas [las retribuciones], sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal 21 de abril de 2005 (Rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos *con certeza* y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 L.S.A. [FD Tercero; recoge esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (Rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero], no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).”

De nuevo tenemos que decir que la cita de la Sentencia de 21 de abril de 2005 de la Sala de lo Civil del propio TS no viene mucho a cuento, pues en el caso enjuiciado la retribución en cuestión no venía determinada en los estatutos de la sociedad, sino en un contrato laboral de alta dirección que la Sala, citando la numerosa jurisprudencia al respecto, entendía que era incompatible con la condición de Administrador y Consejero Delegado del recurrente, al faltar el necesario requisito de “ajenidad” en cualquier contrato de trabajo.

Pero, además, a juicio de PAZ-ARES¹⁴, basar todo el razonamiento en esas dos palabras («con certeza») tomadas de la referida sentencia de la Sala de lo Civil del propio TS no puede llegar tan lejos, para consagrar la conocida como “doctrina del milímetro”; “esas dos palabras desnudas no pueden servirle de coartada o tabla de salvación. La «certeza» no ensancha el ámbito de la «reserva estatutaria»; simplemente lo cualifica.”

Pues bien, dando un paso más, para que pueda decirse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos que se especifican, aunque el TS los menciona sin afán exhaustivo, lo que deja a su doctrina afectada de una cierta inseguridad:

- a) En primer lugar, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (Sentencia de 21 de abril de 2005, FD Tercero; DGRN de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero; además, Resoluciones de la DGRN de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismo términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Con mayor precisión, la DGRN ha sostenido (i) que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); (ii) que «no es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de

¹⁴ Op. cit.; pág. 3.

Con la mera designación
en los estatutos de la
forma de retribución, no
se cumple el mandato
legal

cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y (iii) que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» (Resolución de 17 de febrero de 1992, FD 3).

En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se adopte –una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores–, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

- b) En segundo lugar, con la mera designación en los estatutos de la forma de retribución, no se cumple el mandato legal. En el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, según la sentencia que comentamos, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos.

Este es el criterio reiterado de la Sala de lo Contencioso Administrativo [Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero)], varias veces citadas:

“... «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones»”.

En el ámbito estrictamente mercantil, el TS recuerda que la DGRN ha indicado que

- “no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); y que
- «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso,
- –«la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas –y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores–», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sean cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedaría completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997, FD 2].”

- c) Y, además, la Sala añade otra precisión: para el caso que la remuneración establecida sea por entrega de una cantidad de dinero, ésta debe ser determinada o, al menos, determinable:

“En tercer lugar, para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores «con certeza», cuando, como sucede en el supuesto enjuiciado en este proceso, ésta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía. Es evidente que sólo de este modo puede afirmarse que la retribución satisfecha a los administradores –y no otra de magnitud inferior o superior– viene *exigida* por los Estatutos y, por tanto, cumple con este requisito imprescindible...para poder considerar que, tal y como exige el art. 13 de la Ley 61/1978, el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad.”

Por esta razón, en la Sentencia de 6 de febrero de 2008, ya citada, en relación con unos estatutos que establecían que «la Junta podría asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía sería asignada por la propia Junta General Ordinaria de Accionistas de cada año», y que la misma Junta podría discrecionalmente asignar a los administradores una participación en los beneficios disponibles que no excedería del 12 por 100, concluyó el TS que en dicho supuesto «*ni la retribución estaba fijada en los estatutos, ni se determinaba en ellos, de una forma concreta la participación en beneficios, ni existía obligatoriedad, sino que todo quedaba al arbitrio de la Junta General*».

Esta última interpretación, sin embargo, contradice al menos una resolución de la DGRN de 19 de marzo de 2001¹⁵, que consideró válida y ajustada a la Ley una disposición estatutaria en la que se decía que la retribución

“... consistirá en una asignación fija anual **que será determinada cada año por la Junta General de Accionistas de la sociedad para el ejercicio en el curso del cual se adopta**, sin que en ningún caso el importe de dicha retribución pueda exceder del 5 por 100 de la cifra de negocios del ejercicio inmediatamente precedente, calculada ésta conforme a lo que establece el artículo 191 de la Ley de sociedades Anónimas”, por entender, tras recordar la doctrina al respecto, que “lo que ocurre es que en el presente caso dichos extremos son objeto de una precisa determinación, **sin que pueda exigirse**—como pretende la Registradora— **la fijación estatutaria de la cuantía concreta de la retribución, lo que, sobre no venir impuesto por las referidas disposiciones legales, se avendría mal con la propia naturaleza de los estatutos sociales como norma rectora de la estructura y funcionamiento de la sociedad al margen de las circunstancias tan cambiantes como puede ser la referida cuantía retributiva.**” (La negrita es nuestra).

Otra disposición estatutaria de similar tenor fue objeto de impugnación judicial, que fue resuelta por la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona mediante la Sentencia de 13 de abril de 2006¹⁶, que en su fundamento de derecho Sexto resolvió lo siguiente:

¹⁵ RJ/2002/2185.

¹⁶ JUR/2006/272785.

“En concreto el apartado segundo del art. 28 de los Estatutos, tal y como se aprobó en el acuerdo impugnado, dice así:

«El cargo de administrador será retribuido. La remuneración de los administradores consistirá en una asignación fija anual que será determinada para cada año por la Junta General de Accionistas de la sociedad para el ejercicio en el curso del cual se adopta, sin que en ningún caso el importe de dicha retribución pueda exceder del 5 % de la cifra de negocios del ejercicio inmediatamente precedente, calculada ésta conforme lo establecido en el art. 191 de la Ley de Sociedades Anónimas».

Conforme a la normativa aplicable (arts. 9 h) y 130 TRLSA y 124.3 RRM) la determinación estatutaria de la retribución exige no sólo que se precise de manera clara e inequívoca su existencia, como así hace la reforma del artículo 28 de los Estatutos, sino también el sistema adoptado. Así como no son válidas las cláusulas que dejan a la Junta la decisión sobre la remuneración de los administradores, por la incertidumbre que generan para los interesados, **sí que lo son aquellas que una vez optado por un sistema, en este caso «una asignación fija al año», remiten a la Junta General para que cada año la determine, marcando eso sí un límite máximo –el 5 % de la cifra de negocios del ejercicio inmediatamente precedente–. Por lo tanto, no es necesario que los Estatutos establezcan la cuantía de la retribución, bastando que señalen su naturaleza y las normas para su determinación, correspondiendo ésta a la Junta General** que, eso sí, deberá celebrarse con anterioridad al comienzo del devengo de la retribución.

Es por esto último por lo que la reforma del art. 28 de los Estatutos es contraria al art. 130 TRLSA, pues prevé que sea la Junta General la que fije la cuantía de la retribución de los administradores «para el ejercicio en el cual se adopta». Ello no resulta admisible, pues si se opta por una retribución determinada, al margen de la participación en beneficios, **cabe que sea fijada cada año por la Junta, pero antes de que comience el ejercicio económico en que se devengue la retribución, por razones de seguridad jurídica**, pues de otro modo, tal y como queda redactado el art. 28 de los Estatutos, la Junta podría fijar la retribución en cualquier momento, incluso al final del ejercicio, lo que genera una situación que debe evitarse: por una parte, la consiguiente incertidumbre de los administradores que desarrollaran su trabajo sin conocer el importe de su retribución –aunque hoy por hoy no se da en atención a que los administradores poseen el 66,66 % de las acciones de la sociedad–; y, por otra, propiciar el fraude de Ley que supone fijar la retribución en atención a los resultados, encubriendo una participación en las ganancias pero sin sujetarse a las exigencias del art. 130.I TRLSA. El riesgo es evidente en casos como el presente en que existen sólo tres accionistas y los dos mayoritarios son los administradores, pues la fijación de la retribución a final del ejercicio económico, en función de los resultados, podría suponer una forma discriminada de reparto de beneficios, entre los dos accionistas mayoritarios que son a su vez administradores excluyendo al tercero, lo que constituye un fraude de Ley, porque se eludirían los límites y las exigencias del art. 130.I TRLSA. En consecuencia, procede declarar la nulidad de este acuerdo.” (La negrita es nuestra).

Es decir, que se declara la falta de validez del acuerdo, pero no porque la determinación de la cifra se deje al arbitrio de la Junta General, sino porque esa determinación debe realizarse, a juicio del Tribunal, antes de que comience el ejercicio económico en que se devengue dicha retribución.

En la misma línea, la AP de Cáceres en su Sentencia de 21 de enero de 2003¹⁷ ratifica la validez de una cláusula estatutaria del siguiente tenor literal:

“Los Consejeros percibirán una retribución anual cuyo importe será fijado para cada ejercicio por la Junta General de accionistas. Además, percibirán una participación de un 10 % en los beneficios de la sociedad. Dicha participación sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y, en su caso, de la estatutaria y haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento.”

Y, en el fundamento jurídico Cuarto, entiende que:

“Lo que sucede en el supuesto examinado es que dichos extremos son objeto de una precisa determinación, en el acuerdo impugnado, sin que pueda exigirse mayor concreción, y se ajusta a los principios reguladores de la retribución de los Administradores que la medida de retribución de los Administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los Estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base, pudiendo o no señalarse límite máximo de percepción.”

Terminaremos este recorrido por los pronunciamientos sobre la cuestión mercantil citando dos resoluciones. Una, la Sentencia del TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 6 febrero 2008¹⁸, ponente Sr. Martín Timón (FD 3º)], que recapitula sobre los aspectos privados del asunto que nos ocupa, en un tono, ciertamente, condescendiente frente a tanto rigor:

“Esta solución [está reproduciendo la STS, Sala 3ª, de 17-10-2006, RJ 2006/6658] coincide con la doctrina y jurisprudencia que interpretó el artículo 74 de la Ley de Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951, que al igual que el 130 del Texto Refundido, de 22 de diciembre de 1989, establecía que “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”.

En efecto, según las fuentes indicadas, la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto en este precepto (Resolución de la Dirección General de los Registros de 29 de noviembre de 1956 y Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1961); los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, no siendo suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cual de ellos ha de aplicarse en cada momento (Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991); en fin, los estatutos no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria (Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991).

17 JUR/2003/45058.

18 RJ/2008/882.

Todo este cuerpo doctrinal ha sido recordado en la Sentencia de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo de 21 de abril de 2005 (RJ 2005, 4132), debiéndose añadir que la de Pleno de la misma Sala, de 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 671), con cita de la anterior, ha vuelto a señalar que “la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto en el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas, debiendo precisar los estatutos el concreto sistema retributivo”, así como que “la retribución de los administradores, fijada en los Estatutos, no puede modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General”.”

Y, otra, más moderna, la Sentencia núm. 249/2005, de 21 abril¹⁹, del TS (Sala de lo Civil, Sección 1ª), ponente Sr. Auger Liñán, ya citada, que reproduce con parecidos términos la misma doctrina (FD 3º).

Sin embargo, para la Sala Tercera del TS, no basta con la concreción del sistema retributivo, sino que parece que sostiene que sólo mediante la determinación precisa en los estatutos sociales del *quantum* de la retribución puede afirmarse que «la retribución satisfecha a los administradores –y no otra de magnitud inferior o superior– viene exigida por los Estatutos y, por tanto, cumple con este requisito imprescindible... para poder considerar que, tal y como exige el art. 13 de la Ley 61/1978, el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad». Esta es, para nosotros, la aportación adicional que ha hecho el TS en la sentencia de 13 de noviembre de 2008 que comentamos, lo que supone una exigencia excesiva y, por lo que conocemos de la práctica societaria y registral, desconocida.

PAZ-ARES²⁰ rechaza de plano esta interpretación. En su opinión, imponer la cuantificación exacta en los estatutos del importe de la retribución o de la fórmula de cálculo que permita establecerlo milimétricamente, sin un ápice de discrecionalidad por parte de quien está llamado a realizar la operación, es inviable prácticamente, y el juez debe dar soluciones que no sólo sean conformes con la ley, sino, además, que sean materialmente razonables. La “doctrina del milímetro” es, según el citado autor, “el producto de un delirio de abstracta perfección, que, ni viene reclamado por las palabras de la ley, ni se corresponde con las expectativas de sus destinatarios fundadas en la práctica precedente, ni, en fin, se acomoda a las exigencias de la realidad a la que se aplica. Tan extremo es el rigor que recuerda o evoca el famoso *fiat iustitia et pereat mundus*.”

El razonamiento del TS (Sala Tercera), se comparta o no, está claro:

- i. en el ámbito mercantil, hay que determinar que el precepto estatutario en cuestión establece una retribución de los administradores que pueda considerarse *cierta*, porque dice el sistema retributivo que se va a seguir, fijando el porcentaje de participación en los beneficios o estableciendo la cuantía fija de la retribución o el criterio para cuantificarla, respectivamente. Si eso es así, la retribución resultará *obligatoria* para la sociedad y, en consecuencia,
- ii. en el ámbito tributario, tendrá la consideración de *gasto necesario* para la obtención de los ingresos, por lo que será *deducible* a efectos de determinar la base imponible del IS. De ello pasamos a ocuparnos enseguida.

19 RJ2005\4132.

20 Op. cit.; pág. 3.

Sin embargo, es cuestionable el alcance que atribuye a la jurisprudencia civil y social, particularmente en los siguientes aspectos:

Por lo que se refiere a la denominada “retribución fija”, entendiendo por tal toda retribución fija o variable que no venga referenciada a una participación en las ganancias, la Sala de lo Contencioso-Administrativo entiende que el *quantum* o importe de la retribución tiene que venir determinado en los Estatutos sociales, mientras que los Registradores mercantiles, la DGRN y la jurisprudencia han venido considerando que una disposición estatutaria en la que se establece «con certeza» un sistema de retribución fijo y supedita la determinación del importe al acuerdo de la Junta General de Accionistas cumple con lo prevenido en el artículo 130 de la LSA, todo ello sin perjuicio

de que pueda ser conveniente o necesario establecer un límite máximo o que, en todo caso, el acuerdo debe adoptarse antes de que comience el ejercicio al que la retribución se refiere.

La DGRN y la jurisprudencia han venido considerando que una disposición estatutaria en la que se establece «con certeza» un sistema de retribución fijo y supedita la determinación del importe al acuerdo de la Junta General de Accionistas cumple con lo prevenido en el artículo 130 de la LSA

Por lo que concierne a la retribución en función de una participación en las ganancias, la jurisprudencia viene a establecer que el porcentaje tiene que constar claramente establecido en los estatutos. La duda estriba en si es bastante a estos efectos la expresión de un porcentaje máximo, o una banda entre un máximo y un mínimo, o debe establecerse un porcentaje único y fijo. En este sentido, la Sentencia de la AP de Cáceres anteriormente citada parece inclinarse -“en su opinión”- por no considerar válidas aquellas cláusulas estatutarias que establecen un porcentaje mínimo y uno máximo; de hecho habla de la necesidad de fijar en los estatutos “el porcentaje taxativo en que consista” (FD 5º). Sin embargo, la DGRN en su Resolución de 6 de mayo de 1997 parece aceptar que “pueda o no fijarse un límite máximo” aunque pueda estar refiriéndose a un límite máximo en efectivo, esto es, en euros, y no a un límite máximo en porcentaje de ganancias. Lo cierto es que, en la práctica, disposiciones estatutarias que establecen una banda entre un límite mínimo y un máximo, han tenido acceso al Registro Mercantil y gozan, por lo tanto, de la presunción de legalidad (artículo 20.1 del Código de Comercio y artículo 7.1 del RGM).

Es también un hecho pacífico que el importe de la retribución no tiene porqué ser igual para todos los administradores, si bien esta previsión debe incluirse expresamente en los estatutos. Por otro lado, hasta la fecha ninguna jurisprudencia del ámbito civil o mercantil ha sostenido que la distribución concreta a cada administrador del importe conjunto atribuido a los administradores deba establecerse en los estatutos sociales, ni que deba hacerse por la Junta General. Al contrario, es una práctica pacífica de los Registros Mercantiles inscribir las disposiciones estatutarias en las que se atribuye al órgano de administración la facultad de distribuir libremente entre sus miembros el importe global de la retribución, sin perjuicio de la posibilidad de impugnación de aquellas actuaciones del órgano de administración que pudieran ser contrarias al interés social de la Compañía.

En resumen, volviendo a nuestro estudio, según la STS que comentamos, sólo puede apreciarse que hay «certeza» de la previsión de una retribución obligatoria cuando (i) se precise el concreto sistema retributivo que se va a emplear, sin que baste citar los diferentes métodos a emplear como posibles, a resolver por la Junta General; (ii) si se establece el sistema de participación en beneficios, los estatutos han de concretar el porcentaje que se va a aplicar; y (iii) si se quiere otorgar una asignación fija, el importe de la cantidad a pagar debe constar expresamente o, al menos, han de establecerse los criterios para su determinación por la Junta General.

Aclarado -en el ámbito mercantil- que el precepto estatutario en cuestión establece una retribución de los administradores que puede considerarse cierta, ésta resultará obligatoria para la sociedad, según la Sala, y, por consiguiente -fiscalmente-, tendrá la consideración de gasto necesario para la obtención de los ingresos, por lo que se deducirá a efectos de determinar la base imponible del IS.

Una advertencia hace la Sala: ya ha quedado dicho que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS, en virtud del artículo 13 de la LIS de 1978, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es *conditio sine qua non* que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; pero, como la resolución del asunto objeto del recurso no lo requiere, el Tribunal se abstiene de señalar “si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía” (FJ 11, *in fine*). Habrá que esperar a otros fallos para despejar la duda.

2. La cuestión fiscal

2.1. Planteamiento

Constituía un lugar común en las comprobaciones del IS discutir la procedencia de la deducción de ciertos gastos, en cuanto que podían calificarse o no como necesarios para la obtención de los ingresos, que era el criterio delimitador. La sentencia de la Sala Tercera del TS de 25 de enero de 1995²¹, entre otras varias, sentó la distinción entre gastos «necesarios» para la obtención de los rendimientos íntegros y gastos «convenientes, oportunos o adecuados», pero el casuismo era la norma, hasta la reforma de 1995, que pone fin a los conflictos, según tendremos ocasión de exponer.

GARCÍA NOVOA²² hace una magnífica disertación sobre la evolución del concepto de gasto deducible en la jurisprudencia, concluyendo en la falacia sobre la que se había construido toda la interpretación a que se había llegado (sólo resultaban deducibles los gastos necesarios, entendidos como los imprescindibles para obtener ingresos, y no lo eran las liberalidades; luego los gastos no imprescindibles sino simplemente convenientes constituirían liberalidades), sin ocultar cómo no tardó el TS en reaccionar en contra (S. de 2 de junio de 1987²³).

21 RJ 1995, 443.

22 Op. cit.; pág. 74.

23 RJ 1987/4712.

Como hemos dicho, en el caso que nos ocupa la discusión se centra en determinar si son deducibles como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las percepciones que, en concepto de retribución por sus cargos, reciben los administradores de una sociedad mercantil. Y, como hemos anticipado, el TS declara no deducible en el IS la remuneración de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad anónima, salvo que su cuantía hubiera sido fijada, «con certeza», en los Estatutos. Además, a instancia del Abogado del Estado, resuelve que las cantidades satisfechas al Consejero Delegado en virtud de un contrato laboral reciben el mismo tratamiento, con la misma fundamentación, pero partiendo de una reflexión inicial que desarrollaremos después, la inexistencia de relación laboral con la entidad, como veremos en otro epígrafe.

La discusión se centra en determinar si son deducibles como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las percepciones que, en concepto de retribución por sus cargos, reciben los administradores de una sociedad mercantil

Interesa recordar que la actuación inspectora concluye con un acta de disconformidad levantada el 19 de diciembre de 1997, por el concepto ya dicho (IS) y como periodo comprobado el de 1992. Es decir, se está aplicando la normativa vigente en dicho ejercicio, que era la LIS de 1978, cuyo artículo 13 disponía:

“Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos... entre los que pueden enumerarse los siguientes:

(...)

d) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente.

(...)

ñ) Las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10 por 100 de los mismos.”

La STS que comentamos también contempla tres preceptos del Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RIS), los dos primeros citados por la SAN recurrida -ahora ya casada por el TS- y el tercero por el Abogado del Estado:

El artículo 104.2, que dispone:

“Tendrán la consideración de gastos de personal las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos a las actividades económicas productivas, comerciales o de servicio desarrolladas por la Sociedad.”

Entre estos gastos se comprenden “los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado”;

b) El artículo 112.1.c), que, entre las “cantidades devengadas por servicios profesionales”, deducibles en el IS, incluye:

“Retribuciones por las tareas de gestión de elementos patrimoniales, dirección de proyectos y obras y asesoramiento, cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral.”

c) Y, finalmente, el artículo 121.d), que se limita a reiterar el contenido del artículo 13.ñ) de la LIS de 1978, antes transcrito.

Con estas normas, puede sostenerse con GARCÍA NOVOA²⁴ que la LIS de 1978 tenía una definición propia de la necesidad del gasto en el supuesto de retribución a los administradores, al amparo del artículo 23 de la antigua Ley General Tributaria, hoy 12.2 de la nueva, en cuanto reconocen al legislador la facultad de establecer una significación propia en las normas tributarias, de modo que, si no se hace uso de ella, hay que atenerse al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

De ahí la posición que venía manteniendo la AN sobre la validez del acuerdo de Junta General, por ejemplo, en la Sentencia de 15 de Junio de 2000²⁵ (FD 3), cuya doctrina, reiterada en otras varias, es rechazada por la STS que nos ocupa en su FD 9º y por varias sentencias más del mismo TS, por lo que debe darse por superada definitivamente:

“De la lectura de estos preceptos, según las tesis del TEAC y del Abogado del Estado se desprende que la fijación de la retribución de los administradores de la sociedad, se debe producir estatutariamente; debe ser prevista y fijada necesariamente en los Estatutos sociales, de forma que en el supuesto de que no se contemplasen y se pretendiese su regulación, se ha de proceder a la reforma de los mismos. Esta facultad corresponde a la Junta General, de conformidad con lo establecido en el art. 58 de la Ley de Sociedades Anónimas. Sin embargo, la norma tributaria habla de participaciones obligatorias por así imponerse en los Estatutos sociales, “o estén acordadas por el órgano competente”. Prima facie, la norma tributaria parece más flexible a la hora recoger la fuente u origen de la atribución de las “participaciones en los beneficios”, al contemplar, tanto los Estatutos, como la decisión del órgano competente y sin exigir que esta decisión deba suponer una modificación estatutaria.

En este sentido, la especialidad de la norma tributaria se debe interpretar según su tenor literal, que es más amplio que el de la norma mercantil, a los efectos de la consideración como “gasto deducible” de las participaciones en beneficios de los administradores cuando en un caso como el presente estén aprobadas por unanimidad en Junta Universal.”

²⁴ Op. cit.; págs. 77-78.

²⁵ R 1000/1997.

Pero, efectivamente, la posición de la STS de 13 de noviembre de 2008 que comentamos permanece apegada a la teoría de la necesidad como vinculada a la obligatoriedad, que, según GARCÍA NOVOA²⁶, era el vicio tradicional que perturbaba la concepción, en sus justos términos, del concepto de «gasto necesario»; esa era la posición de la Administración tributaria, tomada de la STS de 29 de abril de 1942, que identificó, de manera censurable, según el citado autor, «gasto necesario» con «gasto obligatorio jurídicamente». Y sólo era jurídicamente necesario lo obligatorio, reconducible a lo exigible o a lo que se podía exigir como contraprestación de algo. Ese esquema es totalmente ajeno a la vida de las empresas.

A. GOTA LOSADA²⁷ también había criticado esta interpretación: “Hay que descartar la idea de que en toda entrega o prestación de servicios sin contraprestación económica hay una liberalidad, porque hay un complejo mundo de contraprestaciones no estrictamente económicas, que pueden tener una extraordinaria importancia.”

La advertencia es muy interesante, porque circulan opiniones llenas de voluntarismo que sostienen que, si se admite que todo lo que no es gasto deducible es una liberalidad, la Administración autonómica se sentiría legitimada para hacer el tercer ajuste de las llamadas operaciones vinculadas²⁸, como son las que median entre una sociedad y sus administradores, lo que llevaría a una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El disparate se potencia a sí mismo.

Pues bien, la STS de 13 de noviembre de 2008 lleva la obligatoriedad hasta el extremo, de manera que no basta la previsión estatutaria, como justificación de la exigibilidad de la retribución del administrador, sino que la deducibilidad queda condicionada a que dicha retribución debe estar determinada de una precisa manera; es decir, una redacción del artículo de los estatutos insuficiente –a pesar de ser conforme con la norma mercantil– supone que la retribución no está prevista en los mismos, lo que lleva, automáticamente a darle la consideración de pura liberalidad.

La cuestión tiene trascendencia, como dice GARCÍA NOVOA²⁹, porque, el TS, al rechazar que los estatutos recojan con certeza la retribución de los administradores, está admitiendo la posibilidad de que la Administración evalúe la legalidad de tales estatutos, cuestionando la presunción de legalidad de los mismos (“El contenido del Registro se presume exacto y válido”, artículos 20.1 del Código de Comercio y 7.1 del RRM).

2.2. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 61/1978 sobre las retribuciones de los administradores

Interesa conocer la interpretación que se dio a la percepción por los administradores de cualquier tipo de retribución y su deducibilidad en la determinación de la base imponible del IS durante la vigencia de las disposiciones que acabamos de citar.

26 Op. cit.; pág. 76.

27 La cita está tomada de C. GARCÍA NOVOA. Op. cit.; pág. 76.

28 GARCÍA NOVOA niega la mayor, la posible corrección de la valoración de la retribución de los administradores por aplicación del artículo 16 LIS, lo que impide el ajuste secundario y, para nosotros, además, el terciario –valga la expresión–. Op. cit.; pág. 92.

29 Op. cit.; pág. 80.

Respecto de consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), como es sabido, hasta 1998 no se empezaron a publicar, por lo que no podemos acceder a ellas; y, de otro lado, las referencias que encontramos de las mismas -por experiencia lo sabemos- no pueden ser contrastadas con su texto oficial, por lo que no sirven como material de cita.

No obstante, contamos con la Resolución nº 941/1997, de 6 de mayo, que contempla un supuesto muy claro al que da la contestación que se reseña:

“DESCRIPCIÓN: La entidad consultante es una sociedad anónima que va a proceder a modificar sus estatutos sociales al objeto de establecer una retribución de sus administradores consistente en una participación en los beneficios, de acuerdo con lo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

CUESTIÓN: 1ª Si la retribución de los administradores constituye gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible de acuerdo con la Ley 43/1995. (...)

CONTESTACIÓN: ... En consecuencia, **en la medida en que la retribución** de los administradores de la entidad consultante **se fije en los estatutos y se satisfaga de acuerdo con lo que en el mismo se disponga, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas**, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.” (La negrita es nuestra).

Por otro lado, podemos dar cuenta de la doctrina que el TEAC venía sosteniendo sobre la necesaria correlación entre LSA y LIS, a efectos de la deducibilidad de la retribución de los administradores bajo la vigencia de la LIS de 1978; así, la Resolución de 23 de febrero de 2001³⁰, cuando dice (FJ 2º):

“Respecto a la primera cuestión [si en el presente caso son o no deducibles como gastos de personal las retribuciones percibidas por los administradores] hay que indicar que el artículo 13.d) de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades señala como gasto fiscalmente deducible “las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente. (...)

En el caso de que la retribución de los Consejeros consista en una participación en los beneficios de la sociedad, y dicha retribución se derive exclusivamente de su dedicación a la sociedad en el desempeño de dicho cargo, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible siempre que reúna los requisitos establecidos por el artículo 121.d) del Reglamento del Impuesto: «que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente y no excedan del 10% de los beneficios o de los límites que legalmente se hayan establecido».”

Y, más adelante, la misma resolución hace numerosas consideraciones sobre los aspectos mercantiles del asunto:

30 JT\2001\687.

“En cuanto al alcance e interpretación de dicho precepto [se refiere al artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas], hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1961 y a la Dirección General de los Registros y del Notariado en resoluciones de 29 de noviembre de 1956 y 26 de abril de 1989 y, otras más recientes bajo la vigencia del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989. No obstante, la Jurisprudencia y la doctrina anterior a la misma es plenamente aplicable, ya que existe identidad entre la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 y la de 1989 en cuanto a los principios reguladores de la retribución de los administradores. El Tribunal Supremo en la citada sentencia de 4 de noviembre de 1961 señala **«...la Ley exige tanto la fijación de la remuneración en los estatutos, como la forma en que ha de detraerse si consistiese en una participación en las ganancias»** y la Dirección General de los Registros y del Notariado en resoluciones de 18 y 19 de febrero de 1991, 26 de julio de 1991, 23 de febrero de 1993 y 6 de mayo de 1997, mantiene un criterio restrictivo, considerando que **los Estatutos deben de establecer de una forma clara y precisa el carácter retribuido del cargo, y, también, el sistema de retribución de los administradores** (sueldos, dietas, gastos de representación, retribuciones en especie, participación en el volumen de negocio de la sociedad, participación en los beneficios, planes de opciones sobre acciones, etc.), **no siendo necesario que en los mismos se fije la cuantía**; tampoco se ha admitido que la Junta General de accionistas tenga amplias facultades para determinar la retribución de los administradores cuando lo estime oportuno, de forma general o excepcional o indique los sistemas de retribución de forma alternativa o acumulativa, según decisión de la Junta General. Así la resolución de 6 de mayo de 1997, señala **«...la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los Estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base...** la inseguridad de la fijación podría redundar en perjuicio de los administradores –que podrían ver reducidos sus emolumentos, no ya por disminución de las ganancias,... sino por voluntad de la Junta y sin necesidad de una reforma previa de los Estatutos– como de los propios accionistas –especialmente de los minoritarios–, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los Administradores».” (La negrita es nuestra).

Y en el FD 4º dice:

“De lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores se deduce que la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 exige que la retribución de los administradores y en cuanto administradores esté fijada en los Estatutos, sin que ni el Consejo de Administración, ni la Junta General de Accionistas tengan facultad para fijar o aprobar la retribución de los administradores, salvo la Junta General por la vía de modificación de los Estatutos en la forma establecida por el citado Texto legal.”

También encontramos pronunciamientos sobre la competencia de la Junta para concretar las retribuciones, invocando la jurisprudencia civil aplicable. Así, la Resolución de 23 octubre de 1996³¹:

“Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 noviembre 1991, entre otras, señala que **«... la Ley exige tanto la fijación de la remuneración en los estatutos como la forma en que ha de detraerse si consistiese en una participación en las ganancias»**. Y tanto el Alto Tribunal como la doctrina han venido corroborando la aseveración contenida en la sentencia citada, matizando que, si bien es preciso

31 JT\1996\1550.

que la remuneración de los administradores conste en los Estatutos, no es necesario que precise su cuantía, sino el concepto (sueldos, dietas, gastos de representación, etc.) en que han de percibir los administradores tal remuneración.”

2.3. La virtualidad de la sentencia en el contexto normativo vigente

Ya dijimos que la sentencia se dicta a propósito de la regularización por el IS devengado en el ejercicio 1992, en que regía la LIS de 1978.

Como es sabido, a mediados de los noventa esta ley es derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS de 1995), de cuya exposición de motivos destacamos los siguientes pasajes:

“Las causas que motivan la reforma del Impuesto sobre Sociedades tampoco ponen en cuestión su actual estructura, aunque sí determinan modificaciones de cierta importancia. Estas causas son las siguientes:

Primera.- La reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

(...)

Por lo que se refiere a la primera causa, cabe observar que el objeto del Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas, y que esta magnitud se determina, para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, y el Plan General de Contabilidad, básicamente.

(...)

Determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente.

Por lo que se refiere a la base imponible, el aspecto a destacar es que la misma se determinará, en el régimen de estimación directa, mediante la corrección del resultado contable fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que las desarrollan mediante los ajustes específicamente previstos.”

Con esta explicación de los propósitos y resultados que inspiran la nueva legislación, cambia sustancialmente la definición de la base imponible. Esta es la nueva norma a tener en cuenta:

“Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

(...)

3. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de

acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

El precepto permanece sin modificación con el mismo número en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, hay que referirse a otra disposición que interviene en el examen del asunto discutido, el relativo a las llamadas “liberalidades”, a las que se refiere el artículo 14.1 de la Ley 43/1995:

“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.”

Por todo ello, podemos decir que la caracterización que los gastos deducibles, en general, y los relativos a las remuneraciones de los administradores sociales, en particular, tenía en la LIS de 1978 cambió sustancialmente como consecuencia de la reforma operada por la LIS de 1995.

C. GARCÍA NOVOA³² comenta la superación del criterio de necesidad para admitir la deducibilidad de un gasto ligada a la conveniencia del mismo como lo más adecuado en el marco del *business judgement* o juicio que se forma el empresario con relación a su estrategia en el mercado, desligado de la coercibilidad jurídica del gasto, en un panorama empresarial altamente competitivo.

2.4. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 43/1995 sobre las retribuciones de los administradores

Nos corresponde ahora analizar cuál ha sido la interpretación que la Administración y los Tribunales de justicia han dado a este cambio de criterio.

Por un lado, las consultas de la DGT (así, la Resolución núm. 34/2005, de 1 febrero) hacen una remisión al previo cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley mercantil, en términos muy repetidos como los siguientes:

“DESCRIPCIÓN: En los estatutos de la entidad consultante, sociedad anónima, consta expresamente que el cargo de administrador será retribuido, señalando que “los Administradores tendrán como retribución la cantidad fija que, en cada caso, y para cada ejercicio, fije la Junta General”, y que la retribución “se establecerá en concepto de remuneración de los trabajos profesionales, gastos de representación y dietas que deben recibir los miembros del Consejo de Administración, por sus

³² Op. cit.; pág. 76.

aportaciones comerciales y administrativas a la sociedad". En virtud de ello, al comienzo de cada ejercicio se decide en Junta Universal de Accionistas cuál va a ser la remuneración fija a percibir por los miembros del Consejo de Administración en el ejercicio que comienza. Esta es la única retribución que los consejeros perciben de la sociedad.

CUESTIÓN: Si es correcta la redacción dada en los estatutos sobre el sistema de retribución de los miembros del Consejo de Administración y el considerar estas retribuciones como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

CONTESTACIÓN: Este artículo del TRLSA (se refiere al artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no limita los sistemas de retribución, pudiendo consistir en una retribución fija o sueldo, en dietas de asistencia, en participación en beneficios, ... etc., o en un sistema mixto. En los estatutos de la entidad consultante se indica que la retribución será una cantidad fija, en concepto de remuneración de trabajos profesionales, gastos de representación y dietas, por sus aportaciones comerciales y administrativas. En consecuencia, **en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en la normativa mercantil a efectos de la retribución de los administradores y, teniendo en cuenta que la misma es un gasto más, requerido para obtener los ingresos de la sociedad y que, por tanto, estará contabilizado** como tal gasto que representa, el mismo será deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por cuanto el TRLIS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de dichas retribuciones." (La negrita es nuestra).

Como vemos, se sigue dando la misma respuesta que en la consulta de 6 de mayo de 1997 (ya citada) en cuanto a la necesaria adecuación a la normativa mercantil de la retribución de los administradores para admitir la deducibilidad en el IS, no sabemos si de forma inocente o intencionada, cuando, realmente, no hay ningún precepto que exija en la LIS de 1995 el previo cumplimiento de lo establecido por la normativa mercantil.

Para contrastar este hecho tenemos que referirnos a la interesante Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006³³. De ella destacamos estos pasajes, reseñando los aspectos que nos parecen de mayor interés (FD 3º):

a. Sobre la diferencia de normativa en una y otra época:

"La Ley 43/1995 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de los administradores sociales, frente a lo que hacía la derogada Ley 61/1978. Y es importante poner de relieve que esto supone una absoluta novedad en la consideración o no como gasto deducible a efectos del impuesto de las retribuciones de los administradores.

El art. 13.ñ) de la Ley 61/1978 del IS consideraba deducibles «Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10% de los mismos».

En torno a este precepto legal **se fue desarrollando una doctrina administrativa que exigía el cumplimiento exhaustivo de toda la normativa mercantil sobre las retribuciones de los administradores** sociales, incluidas las normas del Reglamento del Registro Mercantil o las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, para reconocer el carácter deducible de las mismas.

Con la LIS 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues ésta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones.

El art. 10.3 de la Ley del 95, para el régimen de estimación directa, identifica «prima facie» la base imponible con el resultado contable; sobre este resultado contable deben realizarse a continuación los ajustes ordenados por la propia LIS (amortizaciones, dotaciones a provisiones,...) de los que resulta la base imponible. Pues bien, ningún ajuste se exige respecto de las retribuciones de los administradores.

De otra parte, cuando el art. 10.3 se remite para la determinación del resultado contable al Código de Comercio, las «demás Leyes relativas a dicha determinación y las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas», **se está refiriendo, obviamente, a normativa contable** no a la normativa de otro orden mercantil contenida en los mismos.”

- b. Sobre el carácter de gasto de la retribución de los administradores a partir de la reforma de 1995:

“Pues bien, entre los principios contables del PGC (de aplicación obligatoria de acuerdo con el art. 2 del RD 1643/90) el de «correlación de ingresos y gastos» establece que: «El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos,...». **Sin duda, la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos.** Ante tal obviedad, ninguna resolución del ICAC se refiere al tema, pero sí que lo hace este Instituto en varias contestaciones a consultas. Así, en respuesta del ICAC a consulta, publicada en el Boletín Oficial del ICAC núm. 21, se dice:

«...la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para obtener los ingresos de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de la sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa».”

- c. Sobre cuestiones estrictamente mercantiles, hay dos consideraciones; una, la posible remisión a la Junta General para que concrete la cifra de la retribución de los administradores, lo cual no es competencia del TEAC:

“De otra parte, es ya doctrina común que cuando la retribución de los administradores consista en una cantidad fija, sueldo o dieta, su importe no tiene que estar determinado en los estatutos sociales, pues ello obligaría a una constante modificación de los mismos.”

Y, otra, sobre la validez de la cláusula estatutaria inscrita en el Registro Mercantil:

“La retribución de los miembros del consejo de administración se fija por el art. 33 de los Estatutos de X, SA en los siguientes términos: «La retribución de los administradores consistirá en una asignación fija, con posibilidad de revisión anual, y en una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la Ley. En todo caso cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente».

Como se señala en el escrito de alegaciones, la redacción de este artículo de los estatutos sociales, hecha bajo la vigencia del art. 130 del TR de la LSA, es el resultado de **la modificación introducida en la misma por indicación del Registrador Mercantil que procedió a la inscripción en el Registro Mercantil de los estatutos adaptados** a la denominada reforma mercantil.

La validez jurídica del precepto estatutario está pues sancionada por la autoridad competente para ello, cuestión distinta es la interpretación de su tenor literal. Hay argumentos en pro y en contra de la consideración de la participación en beneficios como sistema acumulativo o alternativo a la asignación fija, en cualquier caso es un hecho que en los ejercicios inspeccionados (1997 a 2000) los consejeros únicamente percibieron una asignación fija.”

d. A modo de conclusión, sobre la deducibilidad del gasto:

“En definitiva, dado que la Ley 43/1995 del IS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, **establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art. 130 TR LSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente** los gastos que nos ocupan (tanto las retribuciones del Consejo como las de dirección empresarial), por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable.”

El contenido de esta Resolución está, en gran parte, reiterado en otras del mismo TEAC, como las dictadas con fecha de 11 de octubre de 2006 (relativa a la comprobación a MAHOU, S.A., por IS, ejercicio 2000) y 18 de diciembre de 2008.

La síntesis de todo ello es que, fiscalmente, según el TEAC, no hay problema para la deducción como gasto de la retribución de los administradores; no hay ninguna restricción: el resultado contable nos llevará a la base imponible del IS, previos los ajustes positivos y negativos que establece la Ley del Impuesto, ninguno de los cuales tiene nada que ver con la retribución de los administradores.

Sin embargo, la redacción del último pasaje que hemos reproducido parece volver a llevarnos a los tiempos de la LIS de 1978, en cuanto que podría pensarse que exige:

- i. que las retribuciones estén establecidas por los estatutos sociales conforme al artículo 130 del LSA;
- ii. que se satisfagan conforme a los mismos; y
- iii. que contablemente se registre como tal retribución como gasto.

Y es muy importante la opinión del TEAC, porque, con la nueva LGT, su doctrina reiterada vincula a los demás Tribunales Económico-Administrativos y a toda la Administración tributaria (artículo 239.7 LGT).

Fiscalmente, según el TEAC, no hay problema para la deducción como gasto de la retribución de los administradores;

No creemos que pueda sacarse esa conclusión, cuando un poco más arriba, contrastando con el pasado, se proclamó el cambio radical que experimentó la legislación en materia de gastos deducibles y, específicamente, de los gastos por retribuciones de los administradores sociales, invocando hasta consultas del ICAC, en términos tan claros como los siguientes: “Con la LIS 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues ésta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones.”

Téngase presente que con esta resolución se cambia el criterio (los estatutos seguían siendo los mismos) que mantuvo el TEAC en la de 6 de julio de 2001, que fue la que determinó la sentencia favorable de la AN, que estimó el recurso de MAHOU, S.A., por IS, ejercicio 1992, lo que, a la postre, concluye con la STS que es objeto de nuestro comentario.

En nuestra opinión, es más que dudoso que el TEAC haya querido decir eso y, si lo ha dicho, no podemos desconocer lo que dijo antes, sin olvidar, por supuesto, el tenor de la Ley del Impuesto (artículo 10.3 que hemos transcrito), que no puede ser más claro.

A tal efecto, traemos este pasaje de la Resolución del TEAC de 11 de octubre de 2006, ya citada, que, como hemos dicho, se enfrenta con el mismo problema de la deducibilidad de la retribución de los administradores de MAHOU, S.A., en la comprobación del ejercicio 2000; en ella se explicita (FD 3º) el cambio de criterio como consecuencia de la reforma de la ley del Impuesto:

“En definitiva, dado que la Ley 43/95 del IS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art. 130 TR LSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente los gastos que nos ocupan (tanto las retribuciones del Consejo como las de dirección empresarial), por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos **aunque nada exija al respecto la LIS, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable.** Consecuentemente, debe estimarse la reclamación interpuesta en este punto.” (La negrita es nuestra).

En la misma línea resuelve el TEAC a propósito de las liquidaciones que se practicaron a una sociedad, por los ejercicios 2000 a 2002, por razón de los pagos efectuados a las sociedades miembros de su consejo de administración, a pesar de su elevada cuantía, que había denunciado la Inspección como reparto encubierto de beneficios (Resolución de 18 de diciembre de 2008³⁴) (FD 5º):

34 Rec. 3004/2007.

“De todo lo dicho anteriormente, no cabe sino concluir, que en el caso que nos ocupa, las retribuciones satisfechas a las entidades consejeras de X, S.A., cumplen con los requisitos previstos en las normas mercantiles y contables. Así, la retribución se encuentra prevista en los Estatutos sociales, los administradores se encuentran inscritos asimismo en el Registro Mercantil, las retribuciones son aprobadas anualmente por la Junta de accionistas, y además, el gasto está debidamente contabilizado. **No existiendo además en la Ley del Impuesto precepto que determine la necesidad de proceder a un ajuste positivo para la determinación de la base imponible, no puede sino concluirse la admisibilidad del gasto.**” (La negrita es nuestra).

Finalmente, en el ámbito jurisdiccional, tenemos que reseñar las siguientes resoluciones, donde se destaca el cambio producido con la promulgación de la LIS de 1995 y la validez de sus preceptos como criterio interpretativo para resolver cuestiones planteadas bajo la vigencia de la LIS de 1978³⁵:

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 1 octubre 1997 (RJ 1997\7141). Ponente: Sr. Pujalte Clariana (FD 1)]:

“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 (...)** y 4.º) **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.” (La negrita es nuestra).

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 26 de diciembre de 2003³⁶. Ponente: Sr. Gota Losada (FD 3)]:

“Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva **Ley 43/1995**, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, **que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de “gasto contable”**, que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios.” (La negrita es nuestra).

35 En contra, GARCÍA NOVOA destaca la STS de 13 de noviembre de 2008, muy condicionada por la interpretación imperante en el momento en que se produjeron los hechos enjuiciados, en cuanto parece aceptar la doctrina del TS (S. de 17 de febrero de 1987), según la cual todo lo que no era estrictamente necesario era liberalidad. Op. cit., pág. 76.

36 RJ 2005\2571.

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 3 de junio de 2004³⁷. Ponente: Sr. Rouanet Moscardó (FD 6)]:

“B) La sentencia de esta Sección y Sala de 1 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7141) viene a decir, al amparo del artículo 14 de **la nueva Ley 43/1995 (que, aun no siendo aplicable al caso [se trataba del ejercicio 1988], por razón de no estar ya vigente al tiempo de los hechos, sirve de claro criterio interpretativo, confirmatorio del doctrinalmente correcto)**, que no se entenderán como «liberalidades» (sino como gastos «necesarios») los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se realicen 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 relacionados con los ingresos (de donde se infiere la corrección de la tesis de la sentencia de instancia, aquí recurrida). (...)»

E) En la respuesta a la Consulta número 1325/1998, de 26 de junio, la Dirección General de Tributos se pronuncia en el sentido de que los gastos derivados de la convención celebrada por una entidad con sus vendedores, como los de hotel, alquiler de salones, estancia y alimentación, desplazamientos, etc., son deducibles para determinar la base imponible del ISoc, al estar claramente correlacionados con los ingresos.

F) **Ha desaparecido, pues, el criterio restrictivo respecto a la calificación fiscal de partida deducible**, admitiéndose, en general, como tal, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas, sobre todo los gastos de relaciones públicas y de promoción, que 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 negrita es nuestra).

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 6 de febrero de 2008³⁸. Ponente: Sr. Martín Timón (FD 4)]:

“Por ello, **la Sentencia de esta Sala de 1 de octubre de 1997 acogió con júbilo la concreción contenida en la Ley 43/1995**, de 27 de diciembre, aún cuando allí, como aquí, no fuera directamente aplicable, al señalar en su artículo 14, que no tendrían la consideración de gastos fiscalmente deducibles: “... e) Los donativos y liberalidades.” (La negrita es nuestra).

- TSJ de Cataluña [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 25 de junio 2008³⁹.

“... esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de gasto contable, que tiene sus fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en

37 RJ 2004\4737.

38 RJ 2008\882.

39 RJ 2008\999.

El examen de la deducibilidad de la retribución de los administradores, después de la reforma de la LIS de 1995, no tiene los condicionamientos mercantiles que tenía la LIS de 1978

suma, el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. Y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc. Como contrarios al de gastos necesarios.”

Con tan abundantes y claros pronunciamientos, de la misma Sala y Sección que la sentencia que comentamos, cabe preguntarse cómo en ésta no se ha meditado sobre la trascendencia de un fallo que iba a crear inquietud, entre los estudiosos y, sobre todo, las empresas, razonando sobre la necesidad del gasto a efectos del IS en términos tan estrictos; cómo

no se ha acudido a la LIS de 1995 para buscar una respuesta más actual a la deducibilidad de unas retribuciones previstas en los estatutos de la sociedad recurrente, con una redacción, si no impecable, más que suficiente para lo que es común.

Frente a ello, a la vista de la doctrina administrativa y jurisdiccional que hemos reproducido, podemos concluir que el examen de la deducibilidad de la retribución de los administradores, después de la reforma de la LIS de 1995, no tiene los condicionamientos mercantiles que tenía la LIS de 1978; en su lugar, ha tomado preponderancia el hecho de su correlación con los ingresos y es una obviedad, como dice el TEAC⁴⁰, que la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos.

Por lo tanto, contabilizado como gasto del ejercicio la retribución de los administradores, el resultado contable lo habrá computado como tal y ese resultado será el punto de arranque para la determinación de la base imponible. Así lo ha dicho el ICAC (respuesta a consulta, publicada en el Boletín Oficial del ICAC núm. 21), cuando afirma:

«... la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de la sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa».

No obstante, no cabe descartar que, por inercia o por ese afán de la Administración tributaria de crear cuestiones prejudiciales para resolver los problemas fiscales, se exigiera que la remuneración de los administradores esté establecida en los estatutos y se satisfaga cumpliendo todos los requisitos que exigen la legislación, la doctrina de la DGRN y la jurisprudencia, incluidas las dos sentencias que comentamos.

De ahí la extendida preocupación sobre la trascendencia de la resolución que comentamos, de lo que pasamos a ocuparnos.

40 Resolución de 14 de septiembre de 2006 (ya citada) (JT 2006/1672).

III. La trascendencia de los fallos del TS sobre los estatutos vigentes de sociedades en general

Después de todo lo dicho, está claro que par el TS la cuestión central de la sentencia que comentamos es estrictamente mercantil, en cuanto que se requiere que los estatutos regulen «con certeza» la forma y la cuantía en que han de ser retribuidos los administradores.

Y —conviene saberlo— en este punto la STS de 13 de noviembre de 2008 que estamos comentando invoca la jurisprudencia de la Sala de lo Civil (fundamentalmente la Sentencia núm. 249/2005, de 21 abril, ponente Sr. Auger Liñán, con el limitado alcance que tiene sobre el particular, según denunciemos más arriba; y la Sentencia núm. 1392/2007, de 12 enero, ponente Sr. Marín Castán), más la de la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo, aunque se extiende algo más allá de lo que dicha jurisprudencia expresamente establece. Por eso nos hemos permitido reseñar las Sentencias y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado cuando explicábamos los requisitos que la Sala Tercera del TS ha detallado -con más rigor que hasta ahora- que son imprescindibles para que sean obligatorias las retribuciones de los administradores.

Lo que ha ocurrido es que la Sala sentenciadora (la de lo Contencioso-Administrativo) ha recogido e interpretado toda la teoría mercantil del asunto, a pesar de declararse incompetente para ello en el caso concreto de autos (último párrafo del FJ 7º de la sentencia). Y es previsible que, si llega a la Sala otra cuestión sobre retribución de administradores y base imponible del IS, vuelva a aplicar la misma doctrina, la mercantil, extraída, a su manera, de pronunciamientos de la Sala a que corresponde por razón de la materia, y la tributaria, que es la suya propia.

1. La consideración de doctrina legal de las dos sentencias

Como reconoce explícitamente, según acabamos de ver, la Sala proclama que no tiene competencia para pronunciarse sobre los estatutos de MAHOU, S.A., desde la perspectiva estrictamente mercantil. Llegados a este punto, tenemos que suscitar una cuestión trascendental: ¿cuál es el alcance que debe darse a la sentencia de la Sala Tercera que comentamos en cuanto se ocupa de cuestiones mercantiles? ¿Puede crear jurisprudencia sobre el particular?

M. CORTÉS DOMÍNGUEZ⁴¹, en su famosa obra, “Ordenamiento Tributario Español”, calificó a la jurisprudencia como “fuente indirecta” del Derecho, en cuanto influye de esa forma en la génesis, aplicación e interpretación del Derecho.

Como es sabido, el valor de la jurisprudencia en nuestro sistema de fuentes está reconocido en el artículo 1. 6º del Código Civil (CC):

“La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.”

41 CIVITAS, 4ª edición. Madrid, 1985, pág. 50.

La justificación del citado precepto la encontramos en la exposición de motivos del Decreto de 31 de mayo de 1974, por el que se sanciona con fuerza de Ley el Texto Articulado del Título Preliminar: “A la jurisprudencia, sin incluirla entre las fuentes, se le reconoce la misión de complementar el ordenamiento jurídico. En efecto, la tarea de interpretar y aplicar las normas en contacto con las realidades de la vida y los conflictos de intereses da lugar a la formulación por el TS de criterios que, si bien no entrañan la elaboración de normas en sentido propio y pleno, contienen desarrollos singularmente autorizados y dignos, con su reiteración, de adquirir cierta trascendencia normativa.”

El precepto, incorporado al Código en la reforma de la ley de 17 de marzo de 1973, rompió con la tradicional insensibilidad de nuestro Derecho ante los pronunciamientos de los Tribunales, como ha puesto de manifiesto la doctrina tributarista, aunque con ese carácter complementario que establece el CC.

Pero eso no quiere decir que no tengan trascendencia real los pronunciamientos que constituyen jurisprudencia; en muchos casos va más allá de aquella función de complemento del ordenamiento jurídico (STS de 10 de junio de 2005), hasta el punto de innovar aquél sustancialmente, lo cual es importante, sobre todo, como decía CORTÉS DOMÍNGUEZ⁴², en los sectores más jóvenes del ordenamiento jurídico –como es el Derecho tributario–, aquellos que todavía no han logrado cristalizar en unas categorías perennes y en unos mandatos seculares, que es donde la labor jurisprudencial y doctrinal adquiere más brillo y más trascendencia.

En este punto hemos de plantearnos qué requisitos han de concurrir en la jurisprudencia para que pueda hablarse de doctrina legal. Según F. PÉREZ ROYO⁴³, son los siguientes:

a) Ha de tratarse de doctrina sentada como *ratio decidendi* del caso y no simples dichos de pasada (*obiter dicta*); como dice la STS [Sala de lo Civil, Sentencia núm. 757/2001 de 17 de julio⁴⁴, Recurso de Casación núm. 1695/1996. Ponente: Sr. Corbal Fernández (FJ 4º)]:

“Por otra parte, y para todo caso, la alegación de infracción jurisprudencial como motivo casacional exige la invocación de al menos dos Sentencias que sean expresivas del criterio uniforme y reiterado seguido por esta Sala en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico civil, debiendo constituir tal doctrina «ratio decidendi» en los casos que resuelven y darse una coincidencia sustancial entre los supuestos resueltos por las Sentencias invocadas y el objeto del litigio.”

b) Ha de proceder de la Sala especializada en el sector del ordenamiento en el que se vaya a incorporar la doctrina legal. En materia mercantil la competencia corresponde a la Sala Primera, mientras que lo tributario corresponde a la Sala Tercera.

La propia STS que comentamos reconoce paladinamente su incompetencia (FJ 7º):

“En fin, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de MAHOU, S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil.”

42 *Ibidem*.

43 Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 17ª edición. THOMSON-CIVITAS. Madrid, 2007, pág. 107.

44 RJ\2001\6860.

El TS lo ha dicho en numerosas ocasiones; traemos aquí dos; una, la sentencia de 6 de febrero de 2002, Sala de lo Civil, número de recurso: 3705/1996, Ponente: Exmo. Sr. Corbal Fernández (FD 2):

“Y aunque se advierte, porque nada se dice al respecto por el recurrente, que las Sentencias citadas corresponden a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Alto Tribunal, sin embargo las mismas no pueden servir de fundamento para denunciar infracción de jurisprudencia, la cual sólo se integra, a los efectos de la casación civil, y para resolver temas civiles, por las Sentencias de esta Sala Primera.”

Y, otra, la sentencia de 11 de julio de 2002, Sala de lo Civil, número de recurso: 3052/1999, Ponente: Exmo. Sr. Martínez-Pereda Rodríguez, que cita otras más antiguas de la misma Sala (FD 5):

“Con independencia de que tal aducida sentencia del Tribunal Supremo se refiere a un caso diferente y que una sola sentencia no puede citarse con virtualidad en casación como doctrina legal, la jurisprudencia ha de ser reiterada y de la Sala Civil del Tribunal Supremo, como señalan las sentencias de 26 de marzo de 1976 y 15 de febrero de 1982 y han repetido las de 24 de marzo de 1995 sólo puede ser objeto de infracción una doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida por lo menos en dos sentencias.”

c) Ha de tener carácter reiterado; el TS entiende que hay reiteración cuando han recaído, al menos, dos sentencias sobre la cuestión (SSTS de 6 febrero y 19 de abril de 2001 y 22 de marzo y 3 de mayo de 2002), concurriendo la circunstancia de coincidencia sustancial entre los supuestos resueltos por las sentencias invocadas (SSTS de 17 de julio de 2001 y 10 de julio de 2002).

Así, la STS (Sala de lo Civil), Sentencia núm. 722/2002 de 11 de julio⁴⁵, Recurso de Casación núm. 3052/1999. Ponente: Excmo. Sr. Martínez-Pereda Rodríguez, lo dice claramente (FJ 5):

“Con independencia de que tal aducida sentencia del Tribunal Supremo se refiere a un caso diferente y que una sola sentencia no puede citarse con virtualidad en casación como doctrina legal, la jurisprudencia ha de ser reiterada y de la Sala Civil del Tribunal Supremo, como señalan las sentencias de 26 de marzo de 1976 (RJ 1976, 1432) y 15 de febrero de 1982 (RJ 1982, 688) y han repetido las de 24 de marzo de 1995 (RJ 1995, 2403), sólo puede ser objeto de infracción una doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida por lo menos en dos sentencias.”

En el mismo sentido, podemos citar la STS (Sala de lo Civil, Sección 1ª). Sentencia núm. 1168/2006 de 22 de noviembre⁴⁶. Ponente: Excmo. Sr. Corbal Fernández, cuando dice (FD 4º):

“... la alegación en casación de infracción de la doctrina jurisprudencial por el cauce del número 4º del art. 1692 LECiv exige, salvo supuestos excepcionales... que se citen **al menos dos sentencias de esta Sala de lo Civil que sean contestes, en cuanto expresivas de un criterio uniformemente reiterado, y se señale cual es la doctrina que de ellas emana y sentido en que ha sido vulnerada**

⁴⁵ RJ\2002\6043.

⁴⁶ RJ\2007\37.

por haber recaído en supuestos fáctico-jurídicos idénticos, análogos o muy similares al enjuiciado (SS., entre otras, 8 de febrero, 29 de abril [RJ 2005, 3648] y 27 de junio de 2005 [RJ 2005, 9688]; 15 de febrero [RJ 2006, 4441], 18 de julio [RJ 2006, 4958], 22 de septiembre y 6 de octubre de 2006)..." (La negrita es nuestra).

A la vista de las dos sentencias de la Sala Tercera del TS de 13 de noviembre de 2008, que son objeto de este trabajo, tenemos que plantearnos si se dan los requisitos para afirmar que la jurisprudencia establecida constituye doctrina legal. En nuestra opinión, creemos que:

- i. La doctrina sentada lo ha sido como *ratio decidendi* del caso enjuiciado y no meramente *obiter dicta*.
2. La doctrina de la Sala Tercera en materia fiscal cumple con el requisito de la especialización por razón de la materia, por lo que podría constituir jurisprudencia; naturalmente, siempre que se trate de asuntos sometidos a la LIS de 1978. Sin embargo, la Sala autora de las sentencias no es la especializada en el sector del ordenamiento (el mercantil) en el que se crearía la doctrina legal sobre los requisitos que han de reunir las retribuciones de los administradores.
3. Se aprecia reiteración, en cuanto que hay dos sentencias sobre la misma cuestión y coincidencia sustancial entre los supuestos resueltos por las mismas.

Por todo ello, podemos decir que los fallos dictados por la Sala Tercera no producen jurisprudencia en cuanto a los requisitos exigibles para la validez de las cláusulas estatutarias en materia de retribución de administradores.

Así lo ha sostenido también PAZ-ARES⁴⁷, afirmando que no espera que la doctrina contenida en las dos sentencias del TS vaya a imponerse en la práctica registral y judicial del orden civil, en cuanto no constituye genuina jurisprudencia societaria. En efecto, la interpretación que efectúa la Sala Tercera se realiza exclusivamente en el trámite de una cuestión prejudicial, a los efectos de interpretar una norma tributaria, sin que por ello dichas sentencias puedan considerarse creadoras de jurisprudencia a efectos civiles o mercantiles.

Ello no obstante, desde el punto de vista mercantil, parece de todo punto recomendable revisar la situación de este asunto en los estatutos que están vigentes, incluso contando con la inscripción registral, por si hubiera que introducir modificaciones que den cumplimiento a las exigencias que, de modo reiterado, vienen proclamando la DGRN y los Tribunales de justicia. No es esta nuestra especialidad, pero nos permitimos indicar que esa revisión debe hacerse para cubrir, al menos, estos frentes de posible discusión:

- a. Establecimiento del carácter retribuido del cargo de administradores de la compañía.
- b. Concreción precisa del sistema o de los sistemas por los que se pretende retribuir a los administradores (el artículo 9, h) de la LSA habla sólo del "sistema de retribución si la tuvieren").
- c. En caso que la retribución consista en una cantidad fija, si no se puede determinar su cuantía precisa, que será en casos contados, al menos, los estatutos deben prever el órgano (la Junta General, creemos), la forma, los criterios, los procedimientos, etc., para su determinación.
- d. Si la retribución consiste en una participación en los beneficios de la compañía, los estatutos deben concretar el porcentaje aplicable y la base de cálculo, si bien esto último puede remitirse a lo previsto en la Ley.

47 Op. cit., págs. 6-7.

- e. Reconocimiento de la posible desigualdad de retribuciones de los diferentes miembros del órgano de administración.

Cubiertas estas cuestiones por la llamada “reserva estatutaria”, creemos que hay doctrina de la DGRN y de los Tribunales ordinarios suficiente para pasar el test de idoneidad de los estatutos con la ley mercantil sobre la obligatoriedad de abono de retribución a los administradores, al margen de las derivaciones tributarias que, como hemos dicho, deben darse por superadas después de la LIS de 1995.

Hay doctrina de la DGRN y de los Tribunales ordinarios suficiente para pasar el test de idoneidad de los estatutos con la ley mercantil sobre la obligatoriedad de abono de retribución a los administradores

2. Otra forma de resolver el problema

Otra consideración hay que hacer a propósito del carácter obligatorio de la retribución a los administradores y su consiguiente consideración de gasto deducible a efectos del IS, a la luz de otros pronunciamientos, algunos de ellos muy señalados.

La Sala que dicta las dos sentencias que nos ocupan dice terminantemente:

“... conforme ya ha señalado esta Sala y Sección, con rotundidad tal que no admite lugar a equívocos, a efectos tributarios, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad.” (FD 9 y 5).

“Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración –y *no otra*– es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no –total o parcialmente– como una liberalidad.” (FD 9 y 5).

“... para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 13 de la Ley 61/1978, no basta con que dicho gasto –como ha sucedido en el caso enjuiciado– se haya efectivamente producido, sino que es *conditio sine qua non* que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable...” (FD 11 y 7).

El criterio no puede ser más riguroso. Pero podemos preguntarnos si puede confrontarse con el sostenido en otros asuntos. Veamos algunos.

De la misma Sala y Sección proceden dos Sentencias (ya citadas) en las que se hace una interpretación de la necesidad del gasto a efectos del IS que ya quisiéramos ver en otros supuestos. Nos referimos, en primer lugar, a una sentencia que admite la deducibilidad de comisiones de carácter confidencial y reservado abonadas a una empresa nigeriana con la finalidad de conseguir un contrato de asistencia técnica y transferencia de tecnología para la fabricación de unos productos; y, en segundo lugar, a otra que llega a la misma conclusión respecto del pago de primas u obsequios a los facultativos en ejercicio clínico por laboratorios farmacéuticos, algo que está expresamente prohibido por la normativa que citó el Abogado del Estado, concretamente, el Real Decreto 3451/1977. En ambos casos se apoya el Tribunal en el cambio de criterio operado por la LIS de 1995.

Estos son los razonamientos de la Sala, cuya lectura recomendamos:

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 26 de diciembre de 2003⁴⁸. Ponente: Excmo. Sr. Gota Losada (FD 4º)]:

Estos son los razonamientos de la Sala, cuya lectura recomendamos:

“Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho mas lógico y flexible de “gasto contable”, que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos...”

La Dirección General de Exportación del Ministerio de Economía y Hacienda certificó... que las operaciones económicas, referidas... a realizar en Nigeria, fueron autorizadas mediante la Licencia de Exportación...

Es innegable la correlación existente en el pago de esta comisión del 10 por 100 por importe de 66.140.476 ptas. y las operaciones de transferencia de tecnología, asistencia técnica y exportación de maquinaria y bienes de equipo realizadas... y en consecuencia con los ingresos computables derivados de las mismas, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1982.

La necesidad del gasto deriva de esa correlación, pero, además, no se le oculta a nadie, y por ello no puede negarse, que el pago de esta así llamada comisión y de otras parecidas era absolutamente precisa para conseguir realizar determinadas operaciones económicas en países extranjeros, y concretamente en el caso de autos.

En el mundo anglosajón estas comisiones se denominan «Kickbacks» (pagos bajo la mesa), y en español hay innumerables vocablos, que no es necesario reproducir.

Pero la variedad de estas percepciones es enorme, y van desde la comisión expresa, explícita y no ocultada ni por el receptor ni por el pagador, hasta aquellas que son ocultadas por uno y otro. No puede sin más «meterse en el mismo saco», valga la expresión, a este complejo y algunas veces proceloso mundo de percepciones por intermediación y consecución de contratos de muy diversa

naturaleza, y así, en el caso de autos, en lo que nos interesa, la empresa... no ocultó en absoluto al Ministerio de Economía y Hacienda español, que se veía obligada a pagar una «comisión del 10%», e indicó el Banco al que había de hacer el pago de la misma, y aquél lo autorizó, y lo mismo hizo respecto de la transferencia en dólares a la sociedad... residente en Nueva York.

Es menester alabar el realismo y buen sentido de que ha hecho gala la Dirección General de Exportación del Ministerio de Economía y Hacienda, que ha tenido presente, tutelado y defendido los intereses de España, pues no debe olvidarse que desde la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 ... y Ley 61/1978, de 27 de diciembre, aplicable al caso de autos, la política del Estado español ha sido la de fomentar las exportaciones... y por ello autorizó con sentido práctico las operaciones económicas mencionadas, con sus correspondientes «gabelas», prescindiendo con sentido común de moralizar o de exigir posturas éticas a entidades extranjeras.

Por el contrario, la Inspección de Hacienda del mismo Ministerio de Economía y Hacienda, que no descubrió nada, que hubiera sido ocultado, toda vez que la comisión había sido declarada y autorizada por los Órganos competentes de ese Ministerio, se limitó a interpretar las normas jurídicas, al margen de la «ratio legis» que las inspira, negando la deducibilidad como gasto, de una partida que era necesaria, imprescindible, obligada por las circunstancias, y demás sinónimos que podríamos utilizar, sin reconocer la realidad de que... tuvo que transigir ante una exigencia económica, contraviniendo al negar su deducibilidad como gasto fiscal la política de fomento de las exportaciones, e incluso tipificando el hecho de su deducción como gasto fiscal, como infracción tributaria grave, sancionándola con una multa del 50 por 100, y todo ello con preterición del prosaico, competitivo e incluso feroz mundo de los negocios internacionales, eso sí perfectamente conocidos por los servicios de la Dirección General de Exportación.”

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 3 de junio de 2004⁴⁹. Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó (FD 6º)]:

Además de reclamar la aplicación de la LIS de 1978, el Abogado del Estado había dicho que, como las actividades de promoción de medicamentos están prohibidas, los gastos causados por las mismas no pueden ser necesarios, porque de la infracción no pueden derivarse beneficios para el infractor, como se dijo en la sentencia de la misma Sección y Sala de 4 de julio de 1998. A ello responde el TS en estos términos:

“B) La sentencia de esta Sección y Sala de 1 de octubre de 1997 viene a decir, al amparo del artículo 14 de la nueva Ley 43/1995 (que, aun no siendo aplicable al caso, por razón de no estar ya vigente al tiempo de los hechos, sirve de claro criterio interpretativo, confirmatorio del doctrinalmente correcto), que no se entenderán como «liberalidades» (sino como gastos «necesarios») los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores...”

F) Ha desaparecido, pues, el criterio restrictivo respecto a la calificación fiscal de partida deducible, admitiéndose, en general, como tal, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas, sobre todo los gastos de relaciones públicas y de promoción, que no son liberalidades (en cuanto

49. RJ/2004/4737.

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).

G) A mayor abundamiento, resultan irrelevantes todas las citas del Abogado del Estado sobre la normativa específica de aplicación al caso, pues, si el presupuesto de hecho para negar la deducibilidad fiscal de los gastos aquí cuestionados es su presunta ilicitud, tal ilicitud debe estar comprobada, investigada y declarada por acto firme, y el expediente, además, haber sido desarrollado por el órgano competente, no gozando, a tal efecto, la AEAT de la potestad y competencia pertinentes no sólo para llegar a sentar la comentada presunción sino también para tener por probada una ilicitud en los términos antes expuestos (cuando es así, además, que el RD 3451/1977 sólo reputa prohibidos los obsequios o primas, la información fuera de los medios legales y la publicidad de medicamentos –circunstancias que nada tienen que ver con el caso de autos–).”

El último punto de confrontación que queremos traer es el de la SAN núm. 15/2005, de 13 abril, de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección 3^ª), de la que fue Ponente el Excmo. Sr. Martínez de Salinas Alonso. Se enjuiciaba la retribución percibida por unos altos cargos de un banco español, en cuanto pudiera haberse incurrido en determinados delitos. La Sala razona en estos términos (FD 4^º):

“Además de su condición de administradores, los tres acusados, tenían la condición de ejecutivos, en cuanto el propio Consejo de Administración había decidido delegar en ellos las facultades delegables que la Ley de Sociedades Anónimas permite delegar...

A diferencia de lo que sucede con la relación que une al mero administrador con la Sociedad, que como antes se dijo es un contrato de administración, **el ejecutivo está ligado con la sociedad por una relación que en su día fue calificada de laboral**. Cuando la Sala cuarta del Tribunal Supremo no admitió esa naturaleza jurídica, la práctica derivó hacia el contrato de arrendamiento de servicios de naturaleza mercantil. Así, los ejecutivos estipulan las condiciones de prestación de sus servicios, conforme al principio general de libertad de pactos.

La actuación con abuso de las funciones del cargo es un elemento normativo del tipo cuyo contenido no se encuentra en el Derecho Penal, sino en el Derecho Mercantil, **siendo manifiestas y conocidas las deficiencias en la normativa mercantil en materia de remuneración de los administradores de las sociedades anónimas, tanto en cuanto a su naturaleza y límites como en cuanto al órgano competente para fijarlas**.

Respecto de estas retribuciones es preciso distinguir las correspondientes a los administradores, miembros del consejo de administración, de aquellos administradores que además desarrollan funciones ejecutivas dentro de la sociedad, como en el caso de los ahora tres acusados.

Establecido lo anterior, debe decirse que... como miembros del consejo de administración percibían las retribuciones denominadas «atenciones estatutarias», que tienen su base normativa en el artículo 37.4 de los Estatutos... Esas retribuciones se perciben, en definitiva, por el hecho de ser miembros del

Consejo de Administración, es decir, por el ejercicio de las funciones de supervisión y dirección de la actividad mercantil del Banco.

A su vez, los dos acusados citados percibían las retribuciones correspondientes a los ejecutivos, es decir, las retribuciones por el desempeño de funciones ejecutivas, que consisten en esencia en la ejecución de los acuerdos del Consejo de administración.

Esa actividad no se realiza propiamente en el seno del Consejo de administración, sino fuera de él, y de hecho sus actos no son impugnables, sino revisables por el Consejo de administración. Éste decide a qué persona de confianza delega sus facultades, qué facultades delega, y su forma de retribución, con los límites respecto a la delegación de facultades contenido en el artículo 141 de la propia Ley de Sociedades Anónimas, en cuanto establece que en ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta General, ni las facultades que ésta conceda al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella.

No hay reglas, topes, máximos o mínimos establecidos en orden a la fijación de estas retribuciones, ni en la Ley de Sociedades Anónimas, ni en los Estatutos... Estas retribuciones dependen de criterios de oportunidad, necesidad, calidad, eficacia en la gestión, etc. La fijación del importe de estas retribuciones depende, en definitiva, del mercado...

En cuanto al órgano societario competente para fijar y contratar las retribuciones de los administradores, ni la Ley de Sociedades Anónimas ni los Estatutos... contienen norma alguna al respecto. El único precepto de la Ley de Sociedades Anónimas que se refiere a la materia de retribuciones es el art. 130, que remite a los Estatutos; y en el art. 37 de los Estatutos... tampoco se determina el órgano competente para fijar las retribuciones de los administradores.

Pues bien, a la vista de la parca normativa sobre la materia, cabe preguntarse **cuál es el órgano de la sociedad competente para fijar las retribuciones de los administradores**, y de los ejecutivos del banco. Está claro que ni la propia Ley de Sociedades Anónimas ni los Estatutos... otorgan a la Junta General de Accionistas esa facultad.

Deben recordarse, a este respecto, los artículos 199 y 200 de la Ley de Sociedades Anónimas...

Del contenido de estos preceptos parece desprenderse que si estuviera atribuida a la Junta General de Accionistas la fijación de las retribuciones de los administradores, no sería obligatorio que constase en la propia Memoria que deben realizar los administradores, y debe ser aprobada por la Junta General de Accionistas. En consecuencia, la única conclusión a la que puede llegarse es que **incumbe al Consejo de administración la fijación de las retribuciones de los administradores**. Y a este respecto es importante añadir que ni la propia Ley de Sociedades Anónimas ni los Estatutos... distinguen en orden a la determinación del órgano competente para fijar las diferentes clases de retribuciones que puede percibir el simple administrador y el ejecutivo, por lo que también debe entenderse que es el propio Consejo de administración el competente para la fijación de ambas retribuciones, dependiendo de las funciones que ejerza el perceptor."

Ahí queda eso: a juicio de la AN, Sala de lo Penal,

- a. La normativa mercantil tiene manifiestas deficiencias en materia de remuneración de los administradores de las sociedades anónimas, tanto en cuanto a su naturaleza y límites como en cuanto al órgano competente para fijarlas.
- b. No hay reglas, topes, máximos o mínimos establecidos en orden a la fijación de estas retribuciones en la LSA.
- c. La LSA no contiene norma alguna respecto del órgano societario competente para fijar y contratar las retribuciones de los administradores.
- d. El consejo de administración es el órgano encargado de la fijación de las retribuciones de los administradores.

Mucho nos tememos que, en lugar de procurar luz y claridad, los pronunciamientos y argumentaciones que hemos reseñado generan inquietud e inseguridad, cuando se ponen frente a la segura doctrina que la Sala Tercera ha sentado en la sentencia que comentamos para negar la deducibilidad de unas retribuciones a los administradores de una compañía, que estaban previstas en los estatutos, pero sin cumplir estrictamente con las que se consideran rigurosas exigencias de «certeza».

III. Los criterios del TS sobre la naturaleza de las retribuciones de los que ostentan la condición de administradores

1. Planteamiento

El objeto principal de la STS de 13 de noviembre de 2008 que resuelve el recurso de casación nº 3991/2004 constituye también la segunda cuestión que plantea en su recurso el Abogado del Estado en la sentencia de igual fecha que resuelve el recurso de casación nº 2578/2004, que hemos comentado en las páginas anteriores.

La discusión radica en determinar el tratamiento que ha de recibir una retribución que percibe alguien que trabaja con contrato laboral, afiliado a la Seguridad Social y con retención fiscal sobre sus emolumentos, que, además, forma parte del órgano de administración de la sociedad.

A juicio de la Administración recurrente en casación, la ausencia de «certeza» de la previsión estatutaria de una retribución obligatoria alcanza también a esa persona, que en el caso de autos ostentaba el cargo de Consejero Delegado del Consejo de Administración de MAHOU, S.A.

La AN, en la primera de las sentencias había descrito la situación de la compañía recurrente del siguiente modo (AH 3º):

«... que la retribución por participación en beneficios no debe confundirse con la retribución al personal de alta dirección, personal que «si bien puede desarrollar las actividades propias de los órganos rectores de la sociedad, dichas funciones le son conferidas por el órgano de administración mediante la relación laboral de carácter especial que se constituye entre ambas partes, por lo que la naturaleza jurídica o fuente de la que proceden son diferentes y de consecuencias jurídicas

distintas»... conectado con lo anterior, que en relación con el Consejero Delegado (Sr. Gervás), «existe una relación laboral, estando afiliado a la Seguridad Social, figurando su retribución contabilizada en la cuenta de “gastos de personal”, practicándose por la sociedad las correspondientes retenciones»; y, finalmente, que resultarían aplicables, según los casos, bien el art. 112.1.c) del R.I.S. (que incluye entre las cantidades devengadas por “servicios profesionales” las «tareas de gestión de elementos patrimoniales, dirección de proyectos y obras de asesoramiento cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral») y el art. 104 de la misma norma (que considera deducible los «gastos de personal», entre los que se integran «los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado»)(FD Segundo).”

En vista de ello, resuelve que resulta procedente la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración y al Consejero Delegado.

Contra esta sentencia interpusieron recurso de casación MAHOU, S.A., y el Abogado del Estado. El TS rechaza el primero y estima el segundo.

Sin embargo, en la segunda sentencia, se considera inadecuada la regulación estatutaria de las remuneraciones del órgano de administración a la luz de la ley mercantil, pero no se acepta la deducibilidad de los gastos en concepto de retribución de los administradores, al parecer, por un exclusivo problema de prueba (AH 3°):

“La Sala comparte la conclusión alcanzada en la resolución impugnada, atinente a la no deducibilidad de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración, toda vez que el apartado d) del art. 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en que la recurrente se funda, exige para la deducibilidad de tales gastos que se trate de cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén relacionados con la actividad económica productiva correspondiente; siendo así que la parte, con incumplimiento de la carga de la prueba que a ella correspondía conforme al art. 114 de la LGT, no ha probado en forma alguna que las retribuciones abonadas a los miembros del Consejo de Administración, cuya deducibilidad pretende, correspondan de forma efectiva a la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la sociedad, sino más bien a su asistencia a los Consejos de Administración cuyo encaje se encontraría en la letra ñ) del precepto...” [se refiere al artículo 13 de la Ley 61/1978].

Contra esta segunda sentencia interpusieron recurso de casación MAHOU, S.A., y el Abogado del Estado, pero posteriormente éste último presentó escrito manifestando no sostener la referida casación, aunque formuló escrito de oposición al de la entidad citada.

El TS estima el recurso, pero sólo en cuestiones ajenas a la materia que nos ocupa, con lo que se entiende que desestima todas las demás que se invocaron en el recurso, fundamentalmente la deducibilidad como gasto de las retribuciones de los administradores, tanto las percibidas en cuanto tales, como las derivadas de actividades y servicios especiales distintos a los que corresponden a los consejeros.

Como hemos dicho, la SAN desestimó el recurso en lo concerniente a las remuneraciones a los miembros del Consejo y, a pesar de ello, el TS, declara, de forma escasamente afectuosa, como dice NAVARRO

SANCHÍS, que “las tesis de la sentencia de instancia y de la entidad recurrente deben ser rechazadas de plano”, afirmación un tanto insólita cuando después se desestima el recurso, según el citado magistrado.

2. El criterio de la Sala y su fundamento

Las dos sentencias invocan copiosamente la normativa laboral y la jurisprudencia de la Sala Cuarta, además de dos sentencias de la Sala Primera (de 21 de abril de 2005 y de 12 de enero de 2007, ya citadas), para negar el carácter laboral del vínculo existente entre el Consejero Delegado y la sociedad, y afirmar la naturaleza mercantil de la misma, por ausencia de la relación de ajenidad propia de la relación laboral. El TS es concluyente (FJ 14):

“... la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque -reiteramos- *«ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal»*. En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del art. 130 L.S.A. de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.”

Por consiguiente, cualesquiera que fueran las circunstancias del contrato, de la labor desempeñada, de la contabilización de los emolumentos, de la cotización a la Seguridad Social y de la fiscalidad que se hubiera aplicado, no se impone la existencia de una relación laboral, por otra parte imposible, con lo que prevalece la condición de administrador del Consejero Delegado. Y, como los estatutos no habían establecido «con certeza» la retribución de los administradores, lo satisfecho no es de carácter obligatorio, con lo cual no puede aceptarse la deducibilidad como gasto en el IS.

No obstante, J. MARTÍN FERNÁNDEZ entiende que en este segundo asunto el Tribunal no es tan tajante, en cuanto que se afirma que las circunstancias antedichas no son decisivas a efectos de determinar el carácter laboral o no de su relación, por lo que habrá que analizar, caso por caso si, realmente, se dan las notas que exige el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores para considerar una actividad como relación laboral (dependencia, ajenidad, voluntariedad y retribución)⁵¹.

Por otro lado, la sentencia declara posible la existencia de doble actividad -relación mercantil y laboral especial de alta dirección-, pero afirma que resulta difícil de conciliar, ya que, a diferencia de lo que ocurre con la relación laboral común, las funciones propias de la alta dirección, corresponden, normalmente, a la administración social. Así pues, no puede realizarse una distinción en función del contenido, sino de la naturaleza del vínculo. En el marco concreto del Consejero Gerente, objeto del primero de los litigios, el Tribunal no aprecia el carácter de ajenidad y por tanto, concluye que no existe cobertura legal para un contrato de trabajo de alta dirección.

Y, por lo tanto, al no haber relación laboral, la retribución que se da a un administrador, que es lo que realmente es, como había dicho la Inspección, al no estar fijada «con certeza» en los Estatutos, y, por tanto, careciendo de obligatoriedad, resulta ser un gasto que no es deducible, de acuerdo con la argumentación del primer motivo de recurso, que hemos tratado extensamente.

51 Las retribuciones de los Administradores como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades; op. cit., pág. 32.

Sobre estos fallos, NAVARRO SANCHÍS expone sus discrepancias, fundamentalmente por problemas de orden procesal, como es la cuestión de la prueba en el recurso de casación⁵², en cuyo debate no podemos entrar, pero que reproducimos por su interés:

“En cualquier caso, expongo mi modesta discrepancia en cuanto a la retribución del Consejero-delegado, y no tanto por la conclusión final, que podría compartirse, sino porque para alcanzar ese punto, el Tribunal Supremo toma un atajo e irrumpe en la valoración de la prueba que hizo la Sala de instancia.

Tras señalar que puede cuestionarse válidamente la prueba en casación cuando “se han hecho apreciaciones o se han adoptado conclusiones que resultan jurídicamente erróneas o inadecuadas sobre los presupuestos de hecho aceptados como probados”, citando varias sentencias que no guardan relación alguna con el tema examinado, se afirma que “no cabe la menor duda de que estamos ante uno de esos supuestos de interpretación jurídica errónea de la prueba”, certeza absoluta para cuya justificación se precisa de ocho o nueve folios de abigarrada cita jurisprudencial.

Salvo la facultad de integrar en los hechos probados por el Tribunal de instancia otros omitidos por éste, acreditados en las actuaciones y cuya toma en cuenta sea necesaria para apreciar la infracción (art. 88.3 LJCA) o el examen sobre la vulneración de las reglas sobre prueba tasada -que no es, en rigor, valoración de la prueba, sino infracción de una norma imperativa- sólo cabría descorrer el velo de la prueba ante un error patente, notorio y manifiesto en la apreciación de los hechos.

La sentencia impugnada verificó que había un contrato de alta dirección del Consejero-delegado, con afiliación a la Seguridad Social y abono de retenciones sobre rendimientos del trabajo y, en suma, declaró que había una relación laboral con la empresa.

El Tribunal Supremo prescinde de tales datos, no por inexistentes, sino por negar que de ellos pudiera inferirse esa relación. Esto es, deduce que tales relaciones son simuladas, ilegítimas o, al menos, ineficaces, para concluir el evidente error que la Sala inferior padece, pues según una jurisprudencia social reiterada, lo normal es que la relación de alta dirección no sea compatible con el ejercicio de la administración.

Entonces, si no existe relación laboral, ¿podrán reclamarse las retenciones indebidamente practicadas? ¿Y las cotizaciones a la Seguridad Social? ¿Cómo se puede estar tan seguro de algo no debatido en el proceso y sólo remotamente relacionado con una liquidación del Impuesto sobre Sociedades?

En suma, se fuerzan las normas procesales, cuya observancia es una garantía para todos, y se desvirtúa el carácter extraordinario del recurso de casación para convertirlo en una segunda instancia donde cabe no sólo corregir la aplicación del Derecho, sino la apreciación de los hechos por el tribunal de instancia, sin haberse debatido sobre ellos.”

52 En el mismo sentido, GARCÍA NOVOA; op. cit., pág. 81.

PAZ-ARES⁵³ se ocupa de la cuestión bajo el epígrafe de “delimitación del ámbito subjetivo de la norma”, para contraponerlo al objetivo, en que analizó el ámbito de la llamada “reserva estatutaria”. El autor resalta doctrina tradicional, que consideraba que la previsión de los estatutos sobre retribución de los administradores sólo afectaba a las que percibieran *qua* administradores o consejeros, no a la que se les abonaba *qua* ejecutivos.

Pero esta tesis, a partir de los noventa, entra en crisis por obra de la jurisprudencia de la Sala Cuarta, que sienta las bases de la que llegará a ser la “doctrina del vínculo” –duramente criticada por el citado autor–, que predica la imposibilidad de que existan dos títulos jurídicos distintos cuando el administrador es, además, directivo de la compañía, de suerte que sólo se admite la relación societaria, en atención al vínculo orgánico que une al administrador y la sociedad, lo que lleva a dejar sin efecto la relación laboral yuxtapuesta y, por ende, las retribuciones derivadas de ella.

Pues bien, la Sala Tercera en la sentencia que comentamos acoge totalmente este planteamiento, con consecuencias dramáticas, según el citado autor, tanto retrospectivamente –se trata de las percepciones indebidas– como prospectivamente –no cabe una previsión estatutaria que cubra los requerimientos de la doctrina de la Sala Cuarta–. De ahí el título del artículo: *Ad impossibilia nemo tenetur*, nadie está obligado a hacer lo imposible.

Por su parte, GARCÍA NOVOA⁵⁴, con cita de doctrina civilista y laboralista, distingue dos tipos de funciones, la gestión empresarial, llevada a cabo por el denominado personal de alta dirección, cuyo régimen jurídico cae dentro del Derecho del trabajo, y la función de los administradores, cuya relación jurídica se mueve en el ámbito del Derecho de sociedades y que incluirían, además de las meramente consultivas o de simple consejo u orientación y la actuación directa y ejecutiva, “el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía”. Las primeras se presumen retribuidas, como toda relación laboral, mientras que las segundas son gratuitas, salvo que dispongan otra cosa los estatutos. Por lo tanto, cabe el doble vínculo (artículo 200 LSA), que no puede desvirtuarse porque recaiga en el mismo sujeto la condición de administrador, o consejero-delegado, como era el caso de autos, a cuyo efecto hay doctrina de la propia Sala Cuarta que lo avala.

3. La doctrina del TEAC

Puesto que estamos en el ámbito del Derecho tributario, tenemos que decir que son numerosos los pronunciamientos del TEAC sobre la cuestión mercantil, probablemente por ese prurito de cuestión prejudicial a que somos tan aficionados para resolver los litigios puramente fiscales.

Por ejemplo, la Resolución de 28 de mayo de 1998⁵⁵ entra en el asunto de administradores que desempeñan altos cargos, admitiendo con toda normalidad la existencia de relación laboral y la consideración de retribución salarial, plenamente deducibles a efectos del IS:

53 Op. cit., pág. 4.

54 Op. cit., pág. 82.

55 JT\1998\1394.

“SEGUNDO.- En relación con la primera de las cuestiones planteadas relativas a determinar si las retribuciones controvertidas satisfechas a ... lo han sido en su calidad de director-gerente como un complemento salarial, o en su condición de administrador de la sociedad como participación en los beneficios, resulta necesario precisar los siguientes aspectos: 1.º) Que el ... reúne la triple condición de socio (con una participación del 25 por 100 en el capital social al igual que los otros tres socios), consejero-administrador (del mismo modo que los otros tres socios), y director-gerente (cargo que comparte con otro de los socios-administradores) manteniendo una relación laboral con la empresa que es reconocida por la Inspección en las propias actas incoadas...

Sólo se admite la relación societaria, en atención al vínculo orgánico que une al administrador y la sociedad, lo que lleva a dejar sin efecto la relación laboral yuxtapuesta y, por ende, las retribuciones derivadas de ella.

De lo anteriormente expuesto se desprende que la retribución controvertida satisfecha a ... lo fue en su condición de Director-gerente de la sociedad y como contraprestación por sus servicios personales prestados, teniendo en cuenta que además de que formalmente dichas retribuciones se contabilizaron en una cuenta del grupo de sueldos y salarios, en concreto la de «Remuneración por Gerencia», no reflejándose en ningún caso en la distribución de resultados como participación en beneficios de Administradores, difícilmente se puede entender como tal, dado que ninguno de los otros tres Administradores de la sociedad, que detentaban idéntica participación del 25 por 100 en la capital de la misma, percibió esa clase de retribución.

TERCERO.- Se plantean las siguientes cuestiones: 1.ª) Pronunciamiento acerca de si las retribuciones complementarias, fijadas en función de los beneficios obtenidos por la empresa, satisfechas al Director-Gerente con relación laboral y en quien concurre la condición de socio y administrador de la misma, deben considerarse como un complemento salarial por su condición de director-gerente o como una participación en beneficios como administrador; y 2.ª) En el caso de considerarse como retribuciones en calidad de administrador determinar si cumplen o no los requisitos para calificarlas como gastos fiscalmente deducibles. (...) En este sentido, habiéndose reconocido por la propia Inspección en las actas incoadas, la existencia de una relación laboral entre el Director-Gerente ... y la entidad ... y habiéndose manifestado en los informes ampliatorios emitidos que las retribuciones satisfechas por la entidad a ... por los dos conceptos «Sueldo de dirección» y «Remuneración por gerencia» están dentro de lo normal en el mercado para remunerar el trabajo realizado por el Director Gerente de la sociedad, no existe obstáculo para considerar la retribución pactada con referencia a los beneficios obtenidos por la entidad, incluida en la subcuenta «Remuneración por Gerencia», como un complemento salarial fijado en función de los resultados de la empresa, como incentivo al trabajo realizado, y a las condiciones personales de ... habida cuenta de que ese tipo de retribución no es percibida por el otro Director-Gerente de la sociedad, y los beneficios obtenidos por la empresa que reflejan la realidad de la eficacia de la gestión realizada por el mismo. En consecuencia y en base a todo lo anteriormente

expuesto procede estimar las pretensiones de la recurrente, debiéndose considerar las retribuciones controvertidas como partidas de gastos de personal fiscalmente deducibles.”

Sin embargo, en la Resolución de 23 de febrero de 2001⁵⁶ se llega a otra conclusión, a propósito de la relación laboral o no de los cargos sociales y la consideración de sus retribuciones (FD 2º y 5º):

“SEGUNDO.- (...) La condición de administrador, consejero, socio o accionista no es incompatible con la simultánea condición de empleado de la sociedad, marcada por una auténtica relación laboral, en cuyo caso dicha circunstancia justificaría distintos conceptos retributivos, cuestión esta sobre la que se ha pronunciado en sentido favorable tanto este Tribunal Central como el Tribunal Supremo.

En el supuesto de que la retribución de los Consejeros tenga su origen en una relación laboral, aunque sea especial como ocurre con el personal de alta dirección, se trataría de una relación de prestación de servicios y se encuadraría dentro del artículo 13.d) de la mencionada Ley 61/1978, por lo que tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, si bien dichas retribuciones deben de valorarse como lo harían partes independientes en condiciones normales de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.3 de la Ley 61/1978 y el artículo 39 del Real Decreto 2631/1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

QUINTO.- (...) En el presente caso, el reclamante cuestiona la cantidad que el... como Consejero Delegado entendiendo que es un gasto de personal, así como las cantidades percibidas por los... como consejeros de...

En primer lugar indicar que conforme a la Ley de Sociedades Anónimas, en concreto en el artículo 141, el Consejero Delegado forma parte del Consejo de Administración de la Sociedad... Es decir el Consejero Delegado, al igual que los restantes consejeros, para el caso de los ... actúa en la empresa como formando parte de la administración de la sociedad, por ello la Inspección analiza su consideración como retribución de consejero, al igual que la de los otros consejeros y excluye su retribución como gasto al no haber sido fijada en los Estatutos pues, en los Estatutos, según manifiesta la Inspección, no existe previsión de retribución de los Administradores. Es decir, al no constar en los Estatutos mención alguna sobre el carácter de la remuneración, la forma que reviste o el porcentaje en que ha de detrarse si se trata de una participación en beneficios debe excluirse y no considerarse como gasto en el artículo 121 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

También deben rechazarse las alegaciones del reclamante que apoyan la deducción de las retribuciones del Consejero Delegado en su consideración como gastos de personal, es decir, como empleado o prestando sus servicios o manteniendo una relación laboral. Para que las citadas cantidades pudieran ser consideradas como gasto de personal, por sus servicios prestados, y pudiera ser conceptuado como sueldo o salario, aun cuando se aplicaran los precios de mercado en la valoración, sería necesario que se acreditase la condición laboral mediante el correspondiente contrato y el alta en la Seguridad Social, como tal empleado, circunstancias que no concurren en el presente caso pues no acreditó ante la Inspección ningún contrato, ni la prestación de servicios a la sociedad, aunque sí, al recurrir ante este Tribunal, su alta en la Seguridad Social de otra empresa distinta a la que percibe la retribución.

56 JT\2001\687.

Respecto a los restantes consejeros de ... sucede lo mismo, es decir, para considerar las retribuciones que perciben como gasto de personal empleado es necesario la acreditación laboral que les une mediante el correspondiente contrato y la efectividad de la prestación del trabajo, circunstancias no acreditadas.

En consecuencia, formando parte el Consejero Delegado del Consejo de Administración de la sociedad y teniendo en cuenta la falta de previsión en los Estatutos de cualquier mención a cerca de su retribución, resulta ajustado a derecho el criterio mantenido por la Inspección y debe confirmarse el Acuerdo impugnado en este punto, desestimando las pretensiones del reclamante. Por la misma razón, las retribuciones del resto de los consejeros de... no pueden considerarse como gasto deducible."

Por su parte, la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, que ya vimos, también se refiere al asunto que nos ocupa, con abundante cita de resoluciones DGT (la nº 34-2005, de 1/2/2005, y la nº 941-1997, de 6/5/1997) y sentencias del TS, pronunciándose por la compatibilidad de relaciones mercantiles y laborales:

"La compatibilidad entre el cargo de consejero de administración y el de directivo en la misma sociedad (director general, consejero delegado,...) viene siendo reconocida reiteradamente por el Tribunal Supremo, tanto por sus Salas de lo Civil como por la de lo Social (Sentencias 2002/4161 de 26 abril [RJ 2002, 4161], 1998/9296 de 20 octubre [RJ 1998, 9296], o 2003/2828 de 27 marzo [RJ 2003, 2518], entre otras)." (FD 3º)

Finalmente, la Resolución del TEAC de 11 octubre 2006, ya citada, que enjuicia el problema de la deducibilidad de la retribución de los administradores de MAHOU, S.A. (ejercicio 2000), llega a la conclusión de separar los dos tipos de retribuciones que se pueden obtener por los consejeros, cada una con su régimen, con apoyo de la jurisprudencia y de la doctrina de la DGT (FD 3º):

"Como señala la recurrente en sus alegaciones, la Sentencia de 27-3-03 del Tribunal Supremo indica: "No se infringió el art. 130 LSA (74 LSA/1951) porque la exigencia de la previsión estatutaria se refiere a la retribución de los administradores por el desempeño de tal cargo, y no la que pueda fijarse por otro concepto como la retribución laboral o servicios de alta gerencia (S. 9 mayo 2001-RJ 2001/7386), siendo perfectamente compatibles ambas relaciones -societaria y laboral- (Sentencia de 26 de abril de 2002 - RJ 2002/4161)".

La Dirección General de Tributos, en contestación de 6-5-97 (consulta 941-97), tras reseñar los arts. 10.3 de la LIS y 130 del TR de la LSA, sostiene: "En consecuencia, en la medida en que la retribución de los administradores de la entidad consultante se fije en los estatutos y se satisfaga de acuerdo con lo que en el mismo se disponga, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el art. 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades".

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en consulta vinculante de 1-2-05 (consulta nº 34-05)."

Como vemos, nuestro TEAC mira cada vez hacia un lado para resolver un problema que la Sala Tercera del TS ha sentenciado con toda contundencia, negando la posibilidad de que exista relación laboral entre

la sociedad y aquel que ostenta la condición de consejero, cualquiera que sea la actividad o el cargo que desempeñe en la compañía.

Sin embargo, no creemos que la doctrina que ha intentado sentar la Sala citada en las dos sentencias comentadas sean la última palabra; la posición contractual de los altos ejecutivos de las compañías, en la doble posibilidad de ser o no consejeros, sus funciones, los sistemas y la cuantía de sus retribuciones, el órgano encargado de fijarlas, etc., son cuestiones que están en debate abierto, en la doctrina de los autores y en las resoluciones judiciales, pero no con la claridad que parece que tiene la sentencia de 13 de noviembre de 2008, cuando sienta una doctrina que GARCÍA NOVOA califica de desafortunada y generadora de graves problemas prácticos⁵⁷.

Como dice PAZ-ARES⁵⁸, siendo graves por separado cada uno de los dos puntos de vista sostenidos por la Sala 3ª, en relación con los dos principales problemas suscitados en la interpretación del artículo 130 LSA –la «doctrina del milímetro» para delimitar su ámbito objetivo y la «doctrina del vínculo» para delimitar su ámbito subjetivo–, lo que verdaderamente resulta explosivo es su mezcla o combinación.

V. Conclusión. Final feliz... pero menos

La conclusión del análisis de las dos sentencias parece clara: en cuanto a la deducibilidad de la retribución de los administradores, resulta excesivo el rigor con que la Sala Tercera ha denegado la aplicación de la cláusula estatutaria, en cuanto que ha ido más lejos incluso que la ley mercantil, desconociendo la propia letra de la norma fiscal, hoy derogada, por lo que su proyección a futuro no cabe plantearla.

No obstante, queda la inquietud sobre la virtualidad que podían adquirir los razonamientos de la Sala en la solución de nuevos contenciosos.

Y, en cuanto a la negación de la doble función que puede desempeñar una misma persona, administrador y ejecutivo de la compañía, supone negar la propia realidad de los hechos. Aquí sí que queda una preocupación de futuro, en cuanto que las empresas se encuentran en un callejón sin salida, tanto respecto del pasado, como hacia el futuro.

El punto común de los dos grandes asuntos enjuiciados, aunque con un trasfondo común –el alcance objetivo y subjetivo de la “reserva estatutaria” en materia de retribución de administradores–, es el riesgo de que la Administración Tributaria inicie expedientes de regularización aplicando la contundente jurisprudencia de la Sala Tercera.

GARCÍA NOVOA⁵⁹ lo apunta así en su trabajo: “A pesar de que el contenido de esta resolución no pueda aplicarse como doctrina legal a situaciones que han tenido lugar al amparo de la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades, lo que sí es cierto es que el TS se ha esforzado en fundamentar toda su

57 Op. cit., pág. 85.

58 Op. cit., pág. 4.

59 Op. cit., pág. 89.

argumentación, no en normas tributarias, sino en disposiciones mercantiles que, éstas sí, continúan vigentes. Y puede existir la tentación de aplicar estos criterios en la actualidad.”

Otro tanto hace PAZ-ARES⁶⁰: “Dudo igualmente que vayan a cambiar de inmediato los criterios que viene aplicando la Hacienda Pública, aunque no puede descartarse que algún inspector se eche al monte.”

Sin embargo, esos temores han de rechazarse, en virtud del informe emitido por la DGT a petición del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, que lleva fecha de 12 de marzo de 2009. El Centro Directivo hace diversas consideraciones, destacando el cambio de criterio que supone la LIS de 1995, que abandona el criterio de la obligatoriedad como determinante del carácter necesario de los gastos, la ausencia de precepto específico sobre las condiciones que han de reunir los gastos por retribuciones a los administradores de una sociedad y el concepto amplio de gasto fiscal, en cuanto derivado de gasto contable, en el sentido del artículo 36 del Código de Comercio y las normas del Plan General de Contabilidad (punto 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad).

Además, invoca jurisprudencia del TS y pronunciamientos del TEAC, en el mismo sentido, como hemos venido reseñando a lo largo de nuestro trabajo. Y, finalmente, concluye:

“De acuerdo con los fundamentos anteriores, los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.”

Está claro. La sentencia de 13 de noviembre de 2008 no tiene proyección a futuro. ¿Asunto cerrado?

Pues no; la felicidad no es completa. Está cerrado el primer problema, el de la deducibilidad del gasto por retribuciones a los administradores, aunque sin bajar la guardia respecto de la “reserva estatutaria”, a pesar de que, como reconoce la propia DGT⁶¹, no está en la Ley del Impuesto –eso sí– sin que sean exigibles las escrupulosas precisiones que exige la STS de la Sala Tercera.

Pero la otra parte del asunto –a lo que no se refería la consulta a la DGT– sigue como está, o sea, como dijo el TS⁶². Hay que pensar que el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT no tiene ninguna duda al respecto.

60 Op. cit., pág. 6.

61 “El TRLIS no establece precepto específico alguno sobre las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad, por lo que el Impuesto sobre Sociedades asume los criterios contables al respecto, a diferencia de lo establecido en la Ley 61/1978...”

62 GARCÍA NOVOA, op. cit., pág. 85.

Tribunal Supremo

Sentencia de 23 de octubre de 2008

Ponente: Frías Ponce, Emilio

Nulidad del art. 109.4 del Reglamento de Impuestos Especiales

La sentencia declara la nulidad del artículo 109.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, en cuanto ordena que los titulares de explotaciones industriales deben presentar, dentro de los 20 primeros días siguientes al vencimiento de cada trimestre natural, en la oficina gestora correspondiente una solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto correspondientes a los productos consumidos durante el trimestre.

Fundamentos de Derecho

TERCERO

La cuestión litigiosa suscitada consiste en determinar si el plazo establecido reglamentariamente para solicitar la devolución del impuesto devengado en el trimestre considerado constituye un requisito ineludible cuyo incumplimiento hace imposible el ejercicio del derecho a la devolución, una vez transcurrido el mismo, o más bien, como sostiene la recurrente, supone un requisito formal de carácter subsanable, que no afecta a la sustancia misma del derecho a la devolución.

Conviene comenzar recordando los preceptos legales que regulaban la materia al tiempo del inicio de las actuaciones, y las normas en las que se basa el recurso de casación.

El artículo 52.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, dispone: “se reconocerá el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, ... a) El consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1ª, en usos distintos a los de combustible y carburante, por los titulares de explotaciones industriales”.

Dicho precepto se halla actualmente desarrollado por el artículo 109 del RD 1165/95, de 7 de julio... por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, donde se establece el procedimiento para la aplicación del beneficio de la devolución...

La ley sigue a la Directiva 92/81/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos...

CUARTO

... Pues bien, lo primero que se advierte es que la Directiva reconoce la exención sin más limitación que la de garantizar su franca y correcta aplicación y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso, no recogiendo, por tanto, la restricción temporal controvertida.

Por otro lado, tampoco la ley española, que sigue a la Directiva, estableció plazo alguno para solicitar la devolución, por lo que la habilitación de la ley para condicionar su aplicación nunca puede afectar a un extremo tan sustancial como al plazo de su ejercicio, pues supondría modificar el sentido y alcance del beneficio por vía reglamentaria...

Otra interpretación supondría desconocer tanto el art. 133.3 de la Constitución, como la propia Ley General Tributaria, art. 10, al renunciar el legislador a concretar un elemento esencial, como es el derecho a la devolución del tributo...

SÉPTIMO

Como el recurso contencioso-administrativo indirecto fue interpuesto vigente la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, es plenamente aplicable el apartado 3, del art. 27, que dispone: «Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando en cualquier grado conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma», precepto imperativo que debe cumplir la Sala, basándose obviamente en los propios argumentos esgrimidos al resolver el recurso y, en consecuencia, la Sala declara no conforme con el Ordenamiento Jurídico y por tanto nulo de pleno derecho el apartado 4 del art. 109 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de Julio, en cuanto dispone que “dentro de los veinte primeros días siguientes al vencimiento de cada trimestre natural, los titulares de explotaciones industriales ... presentarán en la oficina gestora correspondiente ... una solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes a los productos consumidos durante el trimestre ...”.



Tribunal Supremo

Sentencia de 28 de noviembre de 2008

Ponente: Frías Ponce, Emilio

Las ayudas recibidas por los ganaderos no están sujetas a IVA por ser de interés general

Determinadas ayudas percibidas por ganaderos - sector porcino afectado por la peste porcina- no están sujetas al IVA ya que están fijadas en aras del interés general, y los animales sacrificados quedan excluidos de su normal circuito de distribución comercial.

Fundamentos de Derecho

QUINTO

En el segundo motivo se denuncia la infracción de lo dispuesto en los artículos 1 y 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, al defender la parte actora que la percepción de lo que se considera una indemnización, al amparo del Reglamento CEE 913/1997, con motivo de la epidemia de peste porcina clásica declarada en el primer semestre del año 1997, no comporta la sujeción al impuesto sobre el Valor Añadido, según se desprende de los preceptos citados, pues no se trató de una operación merecedora de la condición empresarial sino, más bien, de una medida de política sanitaria adoptada por el Poder Público actuante, de entrega voluntaria de bienes, por lo que la exigencia de 222.965.273 ptas. no puede considerarse ajustada a derecho.

Conviene comenzar recordando que el art. 1 de la Ley del Impuesto dice que el IVA es un tributo que recae sobre el consumo. Por ello resulta imprescindible en orden a fijar qué operaciones están sujetas al mismo delimitar cuando existe ese consumo. A tal fin, han de tenerse en cuenta los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, encontrándonos que, para éste, entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario un relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, de suerte que la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

En particular, en relación con las ayudas públicas al funcionamiento y reconversión del sector agropecuario, el propio Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha dictado sentencias que vienen a exigir para que exista el hecho imponible del impuesto que el consumo recaiga sobre un sujeto identificable.

Así resultan de particular interés los criterios fijados en las sentencias de 29 de febrero de 1996 (asunto C-215/94, Mohr) y de 18 de diciembre de 1997 (asunto C-384/95, Landsboden)...

SEXTO

... Procede estimar el recurso, por cuanto las cantidades percibidas por la recurrente son indemnizaciones fijadas en aras del interés general y los cerdos sacrificados quedan excluidos de su normal circuito de distribución comercial, lo que nos lleva a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en las sentencias de los casos antes referidos...



Tribunal Supremo

Sentencia de 12 de febrero de 2009

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo

Cajeros entidades bancarias. Tasa municipal ajustada a Derecho

Tras distintos pronunciamientos por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, el Supremo declara ajustado a Derecho, la exigencia de una tasa municipal por utilización del dominio público a las entidades bancarias que instalan cajeros para ser utilizados desde las vías públicas.

Fundamentos de Derecho

CUARTO

... no ofrece dudas que la instalación de cajeros por una entidad bancaria, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública, con la evidente finalidad de posibilitar su utilización por todo usuario que posea la tarjeta magnética imprescindible para acceder a la serie de servicios que prestan, tiene como efecto inmediato la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Todo ello permite apreciar que la existencia de esos cajeros automáticos comporta un aprovechamiento, no privativo pero si especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y, exclusivo, subsumible en el art. 20 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales...

SEXTO

Otra de las cuestiones planteadas en el recurso que nos ocupa es la de quien es el sujeto pasivo de esta tasa, si los clientes que utilizan el cajero o la propia entidad financiera titular del mismo. El art. 23.1 de la Ley de Haciendas Locales considera como sujeto pasivo de la tasa, en concepto de contribuyente, al que disfrute, utilice o aproveche especialmente el dominio público local en beneficio particular.

La Sala entiende que el aprovechamiento especial no está en el usuario del cajero sino en la entidad bancaria que lo coloca, obteniendo por ello un beneficio económico, siendo entonces la tasa la compensación correspondiente a ese beneficio específico y exclusivo que sin el aprovechamiento del espacio público no obtendría...



Tribunal Supremo

Sentencia de 4 de marzo de 2009

Ponente: Frías Ponce, Emilio

Reglamento de Aplicación de los Tributos. Desestimación de recurso presentado por la Cámara de Comercio.

La sentencia desestima en su totalidad el recurso interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona contra el Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Por la escasa consistencia de muchos de los argumentos empleados por la Sala, nos limitamos a dar noticia de los artículos que habían sido impugnados.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO. Disposición Adicional Primera.

Según la recurrente esta disposición regula los efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios, estableciendo: “Uno, los procedimientos que se relacionan a continuación podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que haya notificado resolución expresa: 1. (...) 94 (...)”, por lo que para 94 procedimientos tributarios se establece el silencio administrativo negativo...

No podemos compartir este motivo de impugnación... Es cierto que esta regulación viene a vaciar en la práctica la regla general del silencio positivo establecida en la Ley General Tributaria... Sin embargo, todo ello no puede determinar una declaración de nulidad de pleno derecho de esta disposición adicional, ya que la propia Ley habilita a una disposición reglamentaria para establecer el sentido del silencio...

TERCERO. Artículo 36.

Se alega en relación a este precepto, que la obligación formal de presentar una declaración informativa del contenido de los libros registro de IVA que impone carece de la necesaria cobertura legal, por no estar prevista en el art. 29.2.f) de la LGT, en el que el Real Decreto declara fundamental su exigencia...

Ahora bien, la nueva redacción del apartado 3 del art. 29 de la Ley General Tributaria, otorgada por el artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, confiere habilitación legal suficiente para que en sede reglamentaria se regule la presentación por medios telemáticos y de forma periódica la presentación de los libros registros,...

CUARTO. Art. 69.6. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles. La recurrente considera excesivo el plazo de tres meses que el art. 69 del Reglamento otorga a la Administración Tributaria para resolver las solicitudes de información sobre el valor de los bienes inmuebles, a efectos de determinar la base imponible de los impuestos que gravan la adquisición o transmisión de bienes inmuebles,

al ser el plazo para presentar la declaración o autoliquidación de 30 días, por lo que interesa la nulidad de este precepto, por conculcar el principio de seguridad jurídica que instrumenta el art. 90 de la Ley General Tributaria...

El plazo de tres meses fijado se considera que es excesivo, lo que no deja de ser una opinión, pero no por ello el precepto incurre en nulidad, porque el plazo no tiene que coincidir con el establecido para presentar la declaración o autoliquidación en las transmisiones intervivos, que es de 30 días, ya que la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles es una opción que la ley concede al contribuyente, y el mismo problema de inseguridad que la recurrente pretende evitar se produciría si la información se presenta en los últimos días del plazo establecido para autoliquidar...

QUINTO. Art. 77.4. Actuaciones de asistencia tributaria.

Este precepto prevé la falta de vinculación de la Administración tributaria en sus actuaciones de comprobación o investigación a los datos, importes o calificaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario...

Sin embargo, el apartado impugnado se limita a exonerar a la Administración de toda responsabilidad en relación con las actuaciones de asistencia tributaria, lo que parece razonable, dado que la asistencia se realiza siempre a solicitud del obligado, el cual tiene que verificar luego la información recibida, validando la actuación realizada por la Administración al integrar los datos en la declaración, o negándose a ello sin firmar...

SEXTO. Artículo 109. Actuaciones relativas a obligados tributarios no residentes.

El párrafo tercero dispone que “en el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3, de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los obligados tributarios”...

La conclusión a que se llega, en contra de lo que se mantiene, es que la regulación contenida en el art. 47 y la reglamentaria está vinculada a lo establecido en los artículos 9 y 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, modificados ambos en su redacción por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por lo que no existe la confusión que se denuncia, al distinguirse entre los que operen con establecimiento permanente y los que lo hagan sin establecimiento permanente. ...

SÉPTIMO. Art. 111.2. La representación voluntaria.

La recurrente sostiene en este apartado que el Reglamento se ha excedido al incluir la letra a) en el art. 111.2, que señala que “a efectos de lo dispuesto en el art. 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos”... Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público”, todo ello por no tener competencia para regular la acreditación de la representación cuando se trate de actuaciones relacionadas con el apartado 2 del art. 46 de la LGT ...

El supuesto cuestionado es objetivo, ya que se vincula al principio de publicidad registral, como también lo es el caso de los documentos públicos o de los privados con firma legitimada por notario, por lo que tiene

encaje en la primera de las formas admitidas para realizar la acreditación en los supuestos concretos que enumera la Ley, esto es, “por cualquier medio válido en Derecho que debe constancia fidedigna”.

OCTAVO. Art. 172.5. Entrada y reconocimiento de fincas.

El art. 172 se refiere a la facultad que tienen los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria para proceder a la entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el art. 142.2 de la Ley General Tributaria...

De este precepto, la recurrente sólo cuestiona el apartado 5 que establece “A los efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el art. 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá, que prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo”...

Desde luego, habría sido oportuno la incorporación de esta previsión también en el nuevo Reglamento, a fin de garantizar que el consentimiento para realizar una entrada y reconocimiento en un domicilio se presta por el obligado tributario con conocimiento de sus derechos. Ahora bien, la supuesta falta de claridad del precepto que se imputa al precepto no puede determinar la nulidad pretendida,...

NOVENO. Art. 184.1. Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Se cuestiona, finalmente, el último inciso que señala que “dicho acuerdo (de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 de la LGT) afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento”.

Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora. ...

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado..., implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección...

DÉCIMO.

Finalmente, aunque es cierto que el Real Decreto impugnado no contiene una disposición transitoria sobre los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor del mismo, ello no puede determinar la nulidad del Reglamento, ya que la Administración no incumplía un mandato de la ley.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid,

Sentencia de 30 de septiembre de 2008

Ponente: García Paredes, Jesús Nicolás

Recurso cameral para los obligados por el IRNR

Se resuelve acerca de la obligación de las personas sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes de satisfacer el recurso cameral. La sentencia, siguiendo lo declarado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, estima el recurso interpuesto.

Fundamentos jurídicos

SEGUNDO

La resolución impugnada se funda en la Disposición Adicional Primera de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, que establece:

“Primera. Remisiones normativas.

1. Las referencias efectuadas por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, a los artículos contenidos en el Título VII de aquélla, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.
2. Las referencias efectuadas a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades se entenderán hechas a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.”...

TERCERO

En relación con los elementos configuradores del impuesto, el artículo 8.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria determina que se regularán en todo caso por Ley la base imponible y los demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

El principio de reserva legal también tenía acogida en la derogada Ley General Tributaria de 1963, en sus artículos 10.a) y 23.3) respectivamente. En base a dichos artículos, que positivizan los principios de reserva de ley y de prohibición de la analogía en el ámbito tributario, es evidente que no cabe una interpretación como la realizada por la Administración que considera que la actora debe de tributar por la Cuota Cameral teniendo como base el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por extensión interpretativa de la mención al Impuesto sobre Sociedades que realiza la Ley 3/1993.

En este sentido, también se han venido pronunciando otros Tribunales Superiores de Justicia, declarando: “Más realmente, la norma no dice lo que dice la Administración, sino todo lo contrario, y la interpretación de la Administración no se desprende, ni de su tenor, ni de su teleología, siendo así que es perfectamente lógica en su redacción, no pudiéndose extender los supuestos a circunstancias no contempladas por la misma, por ser la analogía un instituto prohibido en el campo del tributo. Es decir, donde la norma, en una

interpretación literal, prevé una consecuencia clara, no cabe una interpretación extensiva que lleve a una consecuencia diferente”.

Por otra parte, esa afirmación del TEAR de que la regulación autónoma del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, solo obedece a razones de carácter formal, no la podemos compartir, y para ello basta traer a colación la exposición de motivos de la Ley 41/98, que textualmente dice: En otro orden de cosas, esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio español, donde se ejerce la soberanía de la Administración tributaria española, han ido configurando una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio español, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

Es pues el propio legislador el que nos dice que, nos encontramos ante una modalidad de gravamen, “muy diferenciada” o “radicalmente diferente” a la relativa a los residentes, con rasgos propios y acusada singularidad”.

Y no es preciso recorrer el articulado de la norma que citamos para percatarnos que, estamos ante un Impuesto distinto, que el legislador, a pesar de lo que dice el TEAR, no ha querido integrar, en el definición del Hecho Imponible del Recurso Cameral.”. (TSJ de la Comunidad Valenciana, Sentencias de 14 de abril de 2003 y 2 de mayo de 2003, entre otras).



Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

Sentencia de 30 de enero de 2008

Ponente: Lorente Almiñana, Juan Luis

Cambio de domicilio. Necesidad de agotar otras posibilidades antes de acudir a la notificación edictal

El contribuyente, a través de diversos contratos sujetos al ITPAJD, había notificado el nuevo domicilio a la Administración la que, sin embargo, continuó practicando notificaciones de sus liquidaciones en el que constaba en la primera declaración, pero comunicando el apremio en el nuevo domicilio.

El Tribunal, siguiendo otras sentencias de las que hemos dado noticia en esta Revista, anula los efectos de estas actuaciones por considerar que, aun cuando pueda considerarse que el contribuyente no cumplió con su obligación de comunicar el cambio de su domicilio, la Administración Tributaria debió agotar otras posibilidades antes de proceder a la notificación edictal, pues tenía a su alcance dichos datos como acredita el hecho de que recurrió a ellos para notificar la providencia de apremio.

TERCERO

Para que la notificación por edictos se entienda realizada correctamente, debe constar en el expediente que no ha sido posible realizar la notificación a la interesada o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria, que se ha intentado dos veces (art. 105.6 de la Ley General Tributaria). El art. 59.4 de la Ley 30/1992, exigía también estos requisitos para la validez de la notificación edictal; y con la reforma por Ley la Ley 4/99, que introduce en el párrafo 2 del art. 59 el inciso siguiente: “Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez, y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes”.

Siendo ello así, aun cuando pueda considerarse que el interesado no cumplió con su obligación de comunicar el cambio de domicilio, lo es también que la Administración Tributaria tenía a su alcance dichos datos y, al igual que recurrió a ellos para notificar la providencia de apremio, debió agotar tales posibilidades antes de proceder a la notificación edictal. Por todo ello debe apreciarse el motivo de falta de notificación de la liquidación, del art. 138.1.d) de la Ley General Tributaria.



Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de San Sebastián

Auto de 17 de diciembre de 2008

Ponente: Malagón Ruiz, Pedro José

Privilegio en la ejecución para los créditos tributarios

Aunque el auto se refiere a los límites del privilegio de ejecución separada que se reconoce a los créditos de la Seguridad Social, ese mismo privilegio está reconocido a los de naturaleza tributaria.

Fundamentos de Derecho

PRIMERO

El artículo 55.1 de la L.C. indica que «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor.

Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo -no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.».

Dicho precepto no se ve alterado por el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, que, en el artículo 50.3°, se remite, en las situaciones concursales, a lo dispuesto en la Ley 22/2.003, de 22 de julio, Concursal. La alusión en el artículo 50.3 del reglamento citado a «en los términos previstos en el art. 55.1, párrafo segundo, de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal» no puede sino implicar la subordinación de la ejecución administrativa al proceso concursal, siendo el Juez director del mismo el que debe de determinar si se dan las circunstancias previstas en el art. 55.1°, párrafo 2° para que pueda proseguirse una ejecución iniciada antes de la declaración de concurso.

Pues bien, a la vista del tenor literal del artículo 55.1°, párrafo segundo, hay que entender que el derecho de ejecución separada que la norma reconoce exige no sólo la existencia de una providencia de apremio anterior a la declaración del concurso, sino también el embargo, también anterior al concurso, de bienes concretos que el Juzgado de lo Mercantil, en último término, considere que no son necesarios para la continuidad de la actividad empresarial o profesional del deudor. No parece que el propósito del Legislador haya sido atribuir a la Tesorería General de la Seguridad Social u otra entidad pública, si la providencia de apremio es anterior al concurso, un derecho de ejecución separada universal, que les autorice a perseguir cualquier bien o derecho que no sea necesario para la continuación del negocio, incluido todo aquello que se pudiera obtener o liquidar durante el procedimiento concursal. El artículo 55 acota o limita tal derecho al emplear las palabras «siempre que los bienes objeto de embargo» sean de determinada naturaleza, limitación que alcanza a la ejecución laboral y a la administrativa. Por tanto, el privilegio procesal de la ejecución separada sólo se extenderá a aquellos bienes trabados con anterioridad a la declaración del concurso que no resulten necesarios para la continuación de la actividad empresarial o profesional del

deudor. Las dudas que surgen de la interpretación literal de la norma han de resolverse optando por la interpretación más favorable al interés superior del conjunto de acreedores o, dicho de otro modo, ha de prevalecer una interpretación restrictiva del privilegio procesal de las Administraciones Públicas.

SEGUNDO

En el presente caso, tal como ha indicado la Ad. Concursal los créditos embargados son necesarios para la continuación de la actividad, por cuanto que el embargo y ejecución supondría el estrangulamiento financiero de la sociedad y ello, independientemente de que haya mas o menos trabajadores o se abra la fase de convenio o de liquidación, pues en ésta el art. 149 prevé como prioritario la venta de la empresa como un todo si es posible con la continuación de la actividad productiva, por lo cual si la concursada mantiene su actividad conforme a lo dispuesto en el artículo 44 de la LC, aunque los bienes embargados lo hayan sido con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, si son necesarios para tal continuidad, no procederá el levantamiento de la suspensión.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 18 de diciembre de 2008

Transmisión de vivienda habitual.

Exención por reinversión. Obligaciones formales

En recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, TEAC, en una resolución de la que nos hemos ocupado en este número de la Revista, desestima la petición del Director del Departamento de Gestión Tributaria para que declarase:

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

El caso, referido al IRPF, ejercicio 2003, afecta a la opción por la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, como consecuencia de la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, cuando el contribuyente había incumplido un requisito formal consistente en hacer constar en la declaración del Impuesto la ganancia misma y todas las menciones exigidas por el modelo de declaración.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: ... la cuestión a resolver es la consecuencia que debe tener la falta de declaración de la ganancia patrimonial en el ejercicio en el que se obtuvo y, en consecuencia, la falta de declaración expresa de la opción por su exención, para lo que comenzaremos por analizar el efecto que en esta cuestión tiene el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

... el 119.3 de la Ley General Tributaria se limita a establecer la imposibilidad de rectificar, una vez concluido el período de declaración, una opción que ya haya sido manifestada en ella (incorporando a la LGT el criterio que, en este sentido, ya venían manteniendo los Tribunales en relación con determinadas opciones) pero no resuelve la cuestión que aquí nos ocupa, que se sitúa en momento anterior, en determinar, antes de que sea considerada irrevocable, si la opción fue válidamente ejercitada o no, ya que no establece ninguna regla sobre el modo o la forma concreta a través de la que ha de exteriorizarse la opción elegida, ni, por tanto, las consecuencias de la falta de constancia explícita de ella, por lo que no nos ayuda a decidir si la opción por la exención por reinversión en detrimento de una mayor base de cálculo de la deducción por adquisición de vivienda habitual solo es posible si se explicita tras la declaración de la ganancia patrimonial en la declaración del ejercicio en el que esta se devengó.

QUINTO: ... La legislación, ya vista, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no condiciona de modo expreso la aplicación de la ER a la previa declaración de la ganancia que, en la misma declaración, se considerará exenta. No menciona ningún aspecto formal el artículo 36.1 de la Ley, mientras que el artículo 39 del Reglamento tan solo menciona un requisito formal de modo concreto, en la segunda frase del párrafo primero del artículo 39.2, en el que indica que «cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.»

Puede afirmarse, por tanto, que de la Ley y del Reglamento no resulta ninguna obligación formal en relación con la exención por reinversión cuando la reinversión se produce en el mismo ejercicio en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, o en los dos años anteriores, mientras que cuando se tiene la intención de reinvertir en los dos años siguientes sí se pide que se haga mención en la declaración a dicha intención.

... Por otro lado, pero en relación también con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe añadirse que no existe obligación general de incluir en la declaración del impuesto todas las rentas sujetas a él, por formar parte de su hecho imponible, pero declaradas exentas. La Ley y el Reglamento determinan los casos en los que surge la obligación de declarar, pero no concretan si las rentas exentas tienen que declararse o no, siendo el diseño del modelo el que lo determina, y en él nos encontramos con que la única renta exenta que tiene espacio para ser declarada, según hemos visto, es al ganancia patrimonial exenta por reinversión, no teniendo, por tanto, que declararse las demás. ...

SEXTO: El análisis de las circunstancias concretas de la opción a la que nos venimos refiriendo no parece demandar un especial rigor formal. La toma de la decisión, al ser realizada por una persona física, no exige formalismos de ningún tipo, a diferencia de la formación de la voluntad de una sociedad, que para determinadas cuestiones de importancia está sujeta a unas muy concretas formas reguladas por el derecho mercantil que -en garantía de socios y terceros- son requisitos sustanciales, lo que deriva, como veíamos, en que dichas formas también sean sustanciales para los regímenes fiscales ligados a dichas decisiones (fusiones, factor de agotamiento).

Por otro lado, es innegable que para la gestión del impuesto es útil que la opción se ejercite declarando la ganancia patrimonial que queda exenta, para evitar el inicio de procedimientos de comprobación que, de otro modo, serían innecesarios, y para conocer el importe que ya no podrá ser base de cálculo de la

deducción por adquisición de vivienda habitual. Pero también lo es que la Hacienda Pública dispone de otros elementos de control al conocer por la información de los fedatarios públicos la venta y la compra de las viviendas y poder requerir, en cualquier caso, la información necesaria.

SÉPTIMO: A la vista de todo lo expuesto, debe concluirse que no puede otorgarse carácter sustancial a la forma de exteriorización de la exención por reinversión planteada como obligatoria por el Director recurrente, esto es, a la inclusión en la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia de la ganancia misma y de todas las menciones exigidas por el modelo de declaración.

... Por ello, es razonable entender que, si no se desmiente por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes (como sería la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a una base de cálculo que incluyera las ganancias consideradas exentas), la falta de inclusión en ella de la ganancia patrimonial pueda ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente, la totalidad de los requisitos de esta figura, aceptar su aplicación. Ello sin perjuicio, como es obvio, de que se pueda considerar como constitutiva de infracción tributaria la falta de incorporación al modelo de declaración de información que es requerida por él, en particular si, cuando en el ejercicio de la venta aun no se ha realizado la reinversión, no se informa de la intención de reinvertir en el plazo legalmente disponible para ello.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 10 de septiembre de 2008. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

Sanciones tributarias. Medidas cautelares.

La cuestión que se suscita en este caso, por la Dirección del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, versa sobre la posibilidad de aplicar a las sanciones tributarias las medidas cautelares previstas en la LGT, a pesar de la literalidad del precepto que las contempla para garantizar “la deuda tributaria”, siendo que las sanciones no forman parte de la deuda.

El TEAC acoge los argumentos del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria, aceptando la aplicación de medidas cautelares a las sanciones. Aunque la resolución critica lo declarado por el TEAR sosteniendo que su argumentación es excesivamente literalista, a nuestro juicio, también el TEAC incide en este mismo defecto pues, si bien se aplica a las sanciones lo dispuesto en el capítulo IV del título II de la Ley General Tributaria, tal aplicación debe tener en consideración que son un concepto materialmente distinto de la deuda, cuyo régimen está basado en principios que deben modular la aplicación de aquellas disposiciones. Por ejemplo, el Departamento de Recaudación argumentaba que, estando la ejecutividad de las sanciones tributarias condicionada a que el contribuyente recurra la sanción, antes de que dicho recurso se materialice, se podrán adoptar las medidas necesarias para el aseguramiento del crédito. A nuestro juicio ello sería correcto, pero entendiendo que tales medidas solo están justificadas hasta que se interponga el recurso, pues la propia Ley hace prevalecer principios de orden sancionador (presunción de inocencia, etc.) sobre el principio de ejecutividad de los actos administrativos (en este caso, sancionadores).

Fundamentos de Derecho

TERCERO: El artículo 58 de la Ley General Tributaria no sólo define lo que es deuda tributaria, haciendo además enumeración de aquéllas que la componen, sino que excluye expresamente de su significado o contenido a las sanciones al establecer que: “Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria,...”. De ello resulta que las sanciones no forman parte, en ningún caso, de la deuda tributaria. Ahora bien, la Ley ha dispuesto en la regulación de las sanciones tributarias que se les apliquen determinadas normas relativas a las deudas tributarias. Así, el citado artículo 58.3 concluye; “... pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”; disposición que se reitera en el artículo 190.3. Por otro lado, el apartado 2 del mismo artículo 190 dispone que “Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley”;. Hay además algunas otras disposiciones que remiten las sanciones a la regulación general, en algunos aspectos. Así pues, la razón por la cual son de aplicación a las sanciones las disposiciones relativas al aplazamiento y compensación de las deudas tributarias así como los períodos

voluntario y ejecutivo de pago y por supuesto, las medidas cautelares, es que se trata de un mandato de la Ley General Tributaria. Para concluir la argumentación, es necesario indicar que la aplicación de un precepto legal ha de hacerse a la vista de los demás que forman la propia norma, y no como se ha hecho por el Tribunal Regional y la entidad reclamante, esto es, considerar la aplicabilidad de dos artículos -el 58.3 para excluir las sanciones de la deuda tributaria, y el 81.1 para determinar que las medidas cautelares son de aplicación sólo a tal deuda-, olvidando que la propia norma determina, en el artículo 190.2 que las medidas cautelares sí son de aplicación asimismo a las sanciones, al estar incluidas en el capítulo IV del título II, precisamente relativo a la deuda tributaria.



Tribunal Económico- Administrativo Central

Resolución de 26 de febrero de 2009

Calificación de los pagos por servicios de consultoría realizados a sociedades y personas físicas.

La cuestión objeto de la presente resolución consiste en determinar la calificación de los pagos por servicios de consultoría, realizados a diversas sociedades y personas físicas, dado que tales pagos pueden considerarse como retribución del trabajo personal de sus socios o preceptores, susceptibles de retención, por tanto, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o si, a contrario, deben calificarse como retribuciones por servicios de carácter independiente.

La inspección había recalificado las relaciones de la entidad pagadora con las restantes entidades, prestadoras de servicios, y, al considerarlas retribuciones al trabajo, exigió las retenciones correspondientes a estas últimas. Los hechos en que se fundamentó la inspección -resumidos en los Fundamentos de Derecho que reproducimos- eran la falta de medios de las entidades prestadoras; la presencia de un único socio (o de su grupo familiar) en las consultoras; ser la retribución pactada mensual y homogénea; desarrollarse los servicios en los locales de la pagadora, etc. En suma, un conjunto de factores que es fácil encontrar en la realidad de las actividades profesionales en las que se contratan otros servicios profesionales a terceros y que suscitan la duda que aquí resuelve el TEAC estimando la reclamación interpuesta por la entidad contribuyente.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: ... Se trata de lo que podríamos denominar “*un clásico*” de las dificultades de calificación fiscal (y también laboral) de la actividad desarrollada por una persona física, ya que, como se verá, tiene aspectos que permitirán calificarla como trabajo personal y otros que la acercan más al ejercicio de una profesión liberal y, por tanto, de una actividad económica...

QUINTO: ...el grueso de los hechos en los que se apoya la regularización son, en síntesis, que cada sociedad que factura a la reclamante son lo que podríamos resumir como sociedades de cada uno de los socios “partner” o consultor “partner”, (son socio mayoritario junto a su grupo familiar directo y, en la mayoría de los casos, administrador único, socio fundacional, teniendo en muchos casos el domicilio social en el domicilio familiar), que en las facturas emitidas, en términos generales, el concepto es “*Servicios profesionales por trabajos de consultoría*”, que ninguna de las sociedades o profesionales “*socios partners*” tiene empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades que, según sus facturas, estarían llevando a cabo las mismas (o no tienen empleados o los empleados son guardeses o dedicados al cuidado de fincas), que en ninguna de las sociedades los pagos realizados, según el Mod. 347, presentado por las mismas o de los imputados por sus proveedores, parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos a otras entidades (en algunas simplemente no constan pagos y en otras, los pagos se realizan a empresas de construcción, muebles, vehículos, subastas de arte, hostelería,

catering, fincas de caza, etc.), ni los pagos a profesionales parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos, siendo los pagos efectuados a notarios, registradores, agentes de la propiedad inmobiliaria, arquitectos, ingenieros técnico agrícolas y gestores administrativos.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, este argumento principal de la Inspección, la supuesta condición de sociedades interpuestas de las sociedades a través de las que prestan sus servicios y facturan algunos de los consultores no puede sustentar suficientemente la regularización de retenciones realizada.

De un lado, porque el conjunto de circunstancias en las que se apoya, si bien podrían servir para cuestionar el acomodo al papel mercantil que les es propio de estas sociedades, apuntando que podrían ser una mera interposición, sin valor añadido propio, entre la persona física que realiza la tarea de consultoría y los terceros que la reciben, con los efectos que ello pudiera tener en la imposición directa de los consultores, no resultan determinantes para la calificación alternativa que aquí realiza la Inspección, esto es, para afirmar que hay relación laboral entre los citados profesionales y la reclamante. Aunque se considerase suficientemente probada la condición de sociedades interpuestas de las entidades que facturan a la reclamante y se prescindiera de su existencia, ello o supondría -para la cuestión que aquí nos ocupa, esto es, la calificación como rentas del trabajo de las cantidades consideradas como pagos a profesionales- solo eso, enfrenar directamente al consultor con el destinatario de su actividad, pero esta actividad sigue estando pendiente de ser calificada como laboral o profesional, lo que dependerá del estudio más profundo de la relación con la entidad reclamante, la retenedora, para verificar si priman los indicios de actuación autónoma y por cuenta propia del profesional o si tienen más fuerza los de actuación dependiente y por cuenta ajena.

De otro lado, porque la eventual consideración como entidades interpuestas de las sociedades citadas habría partido, como no puede ser de otra manera, del análisis de las circunstancias internas de cada entidad, básicamente de su estructura accionarial y corporativa y de la composición de sus ingresos y gastos que resulta de sus declaraciones con terceros, circunstancias todas ellas, en principio, ajenas al conocimiento del retenedor, de modo que difícilmente se le puede regularizar por no realizar una retención a la que solo se podría llegar cambiando la calificación de las facturas recibidas tras valorar hechos que le son desconocidos. De hecho, la Inspección no afirma ni sugiere que sea imputable a la entidad reclamante el conocimiento, y mucho menos la organización, de la supuesta interposición de sociedades de los consultores, y no apreció ni tan siquiera negligencia simple en su actuación como resulta de la no iniciación de ningún procedimiento sancionador. Si la sociedad participó en la eventual simulación por persona interpuesta realizada habría habido, cuando menos, sanción, y si no la conocía quizá no se le pueda obligar a retener de modo distinto a como lo hizo. ...

SEXTO: La calificación como actividad laboral de la desempeñada por los consultores debe asentarse, como ya se ha dicho, en la identificación de las circunstancias que la jurisprudencia considera propias de ella. Como *indicios* de relación laboral, más allá de la eliminación de la interposición de las sociedades, pueden extraerse de la argumentación de la Inspección los siguientes:

- 1º) La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del consultor, que puede deducirse al analizar la ausencia de trabajadores y de pagos significativos a terceros relacionados con la actividad de consultoría por las sociedades interpuestas, lo que permitiría afirmar que no hay ordenación por cuenta propia por parte de las sociedades interpuestas. No obstante, tampoco este argumento, en sí mismo, tiene demasiado peso, ya que, de un lado el artículo 25 de la

Ley 40/1998 no exige la combinación de varios factores productivos, al indicar que *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del 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”*. Por otro lado, ha de aceptarse que el tipo de profesión liberal ante el que nos encontramos, la consultoría, como ocurre con otras, se basa en la aplicación de los conocimientos, técnicas y habilidades de una o varias personas, sin exigir mucha más infraestructura.

- 2º) Las facturas que emiten cada una de las sociedades, y los profesionales que facturan en nombre propio, tienen, en términos generales, una periodicidad mensual y son por el mismo importe. No obstante, esta circunstancia, que podría aproximarnos a la idea de retribuciones fijas y seguras propias de las relaciones laborales, se explica por la entidad afirmando que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, iguala mensual se le denomina en alguna ocasión por la reclamante, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada consultor ha generado, la facturación que ha sido cobrada, y los gastos que la reclamante ha satisfecho a cuenta de cada consultor y que se le repercuten, de modo que puede resultar el abono de cantidades adicionales o todo lo contrario. ...
- 3º) Los socios “partners” o socios consultores que prestan los servicios a la reclamante, bien directamente o a través de sus sociedades participadas, tienen su lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la entidad... Esta indicio de relación laboral, tampoco es determinante porque podría ejercerse por cuenta propia la actividad de consultoría acordando con el cliente, como un pacto más de la relación, el uso parcial o total de sus instalaciones.

Así lo entendió la Consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2003,...

- 4º) En la contabilidad de la reclamante hay justificantes de gasto en los que aparece como nombre del usuario del servicio alguno de los socios partners o consultores, siendo el cargo realizado directamente en las cuentas contables de la entidad... y el pago realizado por esta misma, mientras que no hay gastos asumidos por la reclamante en los que aparezca como usuario alguna de las sociedades relacionadas en el Acta. Estas circunstancias también se contrarrestan por la reclamante, que explica que cuando se trata de gastos propios de la actividad de consultoría se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del consultor ni de la reclamante. Cuando son gastos ajenos a la actividad de consultoría, propios del consultor pero inicialmente pagados por la reclamante, se repercuten al final del año a los consultores externos. ...

SEPTIMO: A juicio de este Tribunal, lo expuesto constituye una insuficiente acreditación de las pretendidas condiciones de dependencia y ajeneidad, que no puede bastar para desvirtuar la apariencia de existencia de actividad económica, por el ejercicio de una actividad profesional, que resulta de la documentación aportada y las explicaciones ofrecidas por las partes.

(...) En consecuencia con todo lo expuesto procede estimar las pretensiones de la entidad interesada y anular la liquidación impugnada.

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Nuria Puebla Agramunt

Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del TJCE de 19 de febrero de 2009

Asunto: C-1/08

Partes: *Athesia Druck Srl y Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*

Síntesis

Sexta Directiva IVA – Artículo 9, apartado 2, letra e) – Artículo 9, apartado 3, letra b) – Decimotercera Directiva IVA – Artículo 2 – Lugar de la prestación – Prestaciones de publicidad – Devolución del IVA – Representante fiscal

1. Comentario

La sentencia de referencia responde a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal italiano sobre cuál debe entenderse el lugar de realización del hecho imponible a efectos del IVA de determinadas prestaciones de servicios de publicidad llevadas a cabo por una empresa establecida en Austria y que tienen como destinatarios tanto destinatarios finales (anunciantes) como intermedios (que realizan a su vez prestaciones de servicios para sus propios clientes, que son anunciantes). Más concretamente, las prestaciones de servicios son la adquisición en nombre propio y por cuenta de clientes austriacos y alemanes de espacios publicitarios en medios de comunicación italianos.

Los artículos aplicables son el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva y el artículo 9 apartado 3 letra b) de la Sexta Directiva.

El primero es el que establece la regla general en esta materia, a saber, que el lugar de las prestaciones de publicidad hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los preste será *el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente* al que vaya dirigida la prestación o, *en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual*. Por tanto, en efecto, conforme a esta regla general, el servicio prestado por

la empresa austriaca a destinatarios italianos sería Italia, pero a destinatarios alemanes y austriacos sería Alemania y Austria.

Ya se había pronunciado el Tribunal de Justicia con anterioridad sobre este asunto y había dicho que *este precepto, que establece esta regla general, se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente, sino también a los servicios prestados indirectamente* (sentencias de 15 de marzo de 2001, SPI, C-108/00, Rec. p. I-2361, apartado 22, y de 5 de junio de 2003, Design Concept, C-438/01, Rec. p. I-5617, apartado 17). Lo importante es dónde están establecidos el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos, aunque éste último sea un intermediario, es decir, a efectos de la determinación del lugar de realización del hecho imponible no hay que tener en cuenta si el destinatario de la operación es el anunciante final o no lo es.

Ciertamente y por motivos de evitación de la no imposición en ningún territorio de estas prestaciones de servicios, pueden establecerse excepciones a la regla general, y por eso el artículo 9 apartado 3 letra b) de la Sexta Directiva prevé, precisamente para evitar que no tributen las prestaciones de servicios sometidas a lo que hemos llamado la regla general (las del artículo 9.2.e), *que los Estados miembros puedan considerar que el lugar de la prestación de servicios sea su propio territorio*, aunque conforme al citado artículo se podrían entender prestados fuera del mismo, *ello cuando la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país*. Así es el caso del asunto que se somete al Tribunal, pues los medios de comunicación italianos tienen difusión más allá de las fronteras de dicho país, pero realmente, *donde se llevan a cabo la difusión y la explotación efectivas es en Italia, pues es allí desde donde se difunden los mensajes publicitarios*. La Sexta Directiva legitima, pues, a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trate para considerar realizados en el territorio del Estado y, como tales, sujetos a gravamen, los servicios de publicidad prestados por el proveedor al destinatario, sea éste final o intermedio. Ahora bien, lo que no puede es considerar sujetos a gravamen los servicios prestados por el destinatario intermedio que está establecido fuera de la Comunidad, a sus propios clientes, pues en ningún caso la excepción a la regla general podría aplicar a una prestación de servicios ajena a la Comunidad.

El Tribunal explica que el hecho de que se haya designado un representante fiscal en Italia no obstaculiza todo lo anterior, puesto que la designación de representante sólo es un mecanismo para permitir que el fisco tenga un interlocutor, pero no puede determinar en absoluto el carácter imponible de un hecho.

Y por último razona que el hecho de que aplique la excepción a la regla general no impide que el sujeto pasivo pueda solicitar la devolución del Impuesto.

Como es sabido, esta materia ha sido objeto de transposición en el artículo 70. Uno.5º de la Ley 37/1992, del IVA español, que establece las reglas especiales en las prestaciones de servicios, y dice que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto determinados servicios, entre los cuales el apartado c) contempla precisamente los servicios de publicidad.

El mismo artículo 70 en su apartado Dos dice que sin embargo no se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios a que se refiere dicho número 5º cuando se presten por un empresario o profesional establecido en dicho territorio y el destinatario de los mismos esté establecido o domiciliado fuera de la Comunidad o sea un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro.

En nuestro país se ha analizado la cuestión por la Dirección General de Tributos. Así, en cuanto al artículo 70.Uno.5º, en reciente consulta vinculante 265/2009, de 12 de febrero, en la que el Centro directivo dice que la cuestión que surge como dudosa es si el *uso o utilización efectivas* han de llevarse a cabo por parte del empresario o profesional que ha contratado la prestación de servicios de que se trate o si cabe, con motivo del uso o explotación efectiva llevadas a cabo por parte de un empresario o profesional distinto, considerar la posibilidad de que se aplique la disposición. Y para la DGT, y así se deduce, entiende, de la STJCE de 5 de junio de 2003, recaída en el Asunto: C-438/01 y de los criterios establecidos por el Tribunal en su Sentencia de 6 de febrero de 2003 (Asunto C-185/01), *la vinculación con las operaciones que se realicen por el empresario profesional que contrata puede ser directa o indirecta*.

Su razonamiento está en línea con el que hemos analizado del Tribunal de Justicia, como puede comprobarse, pues dice la DGT: “Centrados en los supuestos de utilización o explotación efectiva de un determinado servicio por el mismo empresario o profesional que lo ha adquirido, el análisis del cumplimiento de este requisito ha de realizarse caso por caso en función de la prestación de servicios cuya localización se esté analizando y su comparación con las operaciones que conducen a la localización de la primera en dicho territorio. Es decir, para apreciar la aplicabilidad de la norma, ha de actuarse en dos fases: 1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 y 2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta”.

En cuanto al 70.Uno.Dos de la LIVA se ha pronunciado también en línea con lo que ha dicho el Tribunal de Justicia, como puede leerse en consulta 1236/1998, de 8 de julio: “por lo que se refiere a los servicios prestados por la consultante a la sociedad norteamericana, parece que incluyen tanto servicios de publicidad o promoción como servicios de mediación en los de suministro de informaciones. Pues bien, tanto en un caso como en otro los servicios prestados por la consultante a la sociedad norteamericana no establecida en el territorio de aplicación del impuesto no se entienden localizados en este último y no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español”.

2. Antecedentes

El asunto principal trata de una sociedad austriaca Athesia Advertising GmbH (en lo sucesivo, «Athesia Advertising»), con domicilio social Austria que tiene como objeto social la explotación de una agencia publicitaria.

Esta empresa adquirió en nombre propio y por cuenta de clientes austriacos y alemanes espacios publicitarios en medios de comunicación italianos (periódicos, revistas, radio y televisión), pero operaba directamente desde Austria y no tenía establecimiento permanente en Italia, aunque tenía una filial italiana, Athesia Druck, esa sí domiciliada en Italia, a la que además designó como su representante fiscal.

Al haberse pagado el IVA en Italia, Athesia Druck entendía que tenía derecho a la devolución. Pero las autoridades italianas le denegaron la misma, y es más, le notificaron liquidación complementaria del IVA

por las declaraciones presentadas por esta sociedad como representante fiscal de Athesia Advertising, liquidación que fue seguida de sanción. En la siguiente instancia fueron desestimados sus recursos en cuanto al IVA, pero estimados en lo relativo a la multa. La empresa continuó en apelación donde también se desestimaron sus recursos, hasta que Athesia Druck interpuso un recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione, que es quien decidió plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

La Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Cuál es, a efectos del IVA, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la [...] Sexta Directiva [...] el lugar de la prestación de publicidad efectuada por un sujeto domiciliado en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea para un destinatario establecido fuera de la Comunidad, pero con un representante fiscal en el territorio del Estado miembro? En particular, ¿es dicho lugar el lugar del destinatario del mensaje publicitario, el lugar donde tiene su domicilio la sociedad representante fiscal en Italia de la sociedad no comunitaria, el lugar donde tiene su domicilio la sociedad no comunitaria que solicita la prestación de publicidad, o bien el lugar de quien encarga los servicios a la sociedad no comunitaria?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad Europea, el lugar de la prestación se fija, en principio, en el domicilio del destinatario, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trate en el interior del Estado miembro.

Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad Europea en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad Europea, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata. Esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.

El artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no permite gravar prestaciones de publicidad realizadas por un proveedor de servicios establecido fuera de la Comunidad Europea para sus propios clientes, aun cuando este proveedor de servicios tenga la condición de destinatario intermedio como consecuencia de una prestación de servicios anterior, ya que tal prestación no entra en el ámbito del artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva ni, más en general, de su artículo 9 globalmente considerado, a los que remite expresamente el artículo 9, apartado 3, letra b), de esta misma Directiva.

El carácter imponible de la prestación en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en su versión modificada, no se opone al derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA cuando cumple los requisitos establecidos en el artículo 2 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

La designación de un representante fiscal, en sí misma, carece de incidencia sobre el carácter imponible o no de las prestaciones recibidas o realizadas por la persona representada.

5. Fundamentos de la sentencia

Regla general:

El lugar de las prestaciones de publicidad hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los preste será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual (apartado 22).

El artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica no sólo a los servicios de publicidad prestados directamente y facturados por el prestador de servicios a un anunciante sujeto pasivo, sino también a los servicios prestados indirectamente al anunciante, facturados a un tercero que los factura nuevamente al anunciante (apartado 23).

El carácter indirecto de las prestaciones no impide la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva (apartado 24).

La determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate (apartado 25).

En los casos de prestaciones de servicios indirectas en los que intervengan un primer prestador de servicios, un destinatario intermedio de los mismos y un anunciante que recibe prestaciones

de servicios del destinatario intermedio, como es el caso que se plantea en el litigio principal, es necesario examinar por separado la operación de prestación de servicios efectuada entre el primer prestador de servicios y el destinatario intermedio (apartado 26).

Excepción a la regla general anterior:

Como excepción a la regla contemplada en el apartado anterior de la presente sentencia, el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, para evitar los casos de no imposición respecto de las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva, permite que un Estado miembro considere situado en el interior del país el lugar de prestaciones de servicios que, conforme a este artículo, está situado fuera de la Comunidad, cuando la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior del país (apartado 28).

El país en que se llevan a cabo la utilización y la explotación efectivas se considera aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios (apartado 29).

En caso de hacer uso de la facultad establecida por esta disposición y en una situación como la controvertida en el asunto principal, el apartado 2, en relación con el apartado 3 del artículo 9 de la Sexta Directiva legitima a las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata para considerar realizados en el territorio del Estado y, como tales, sujetos a gravamen, los servicios de publicidad prestados por el proveedor al destinatario, final o intermedio, pero no para considerar sujetos a gravamen los prestados por el destinatario intermedio, establecido fuera de la Comunidad, a sus propios clientes (apartado 32).

La excepción prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse a una prestación de servicios que es ajena a la Comunidad según los criterios establecidos en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva (domicilio social en un tercer Estado y falta de establecimiento permanente en un Estado miembro) y que no está contemplada en el apartado 2, letra e), de este mismo artículo (apartado 33).

Incidencia del concepto de representante fiscal en la determinación del lugar de las prestaciones de publicidad:

La designación de un representante fiscal carece de incidencia sobre el carácter imponible o no de las prestaciones recibidas o efectuadas por la persona representada, ya que el único objeto del mecanismo de la representación es permitir que el fisco tenga un interlocutor nacional cuando el sujeto pasivo está establecido en el extranjero (apartado 34).

La situación es otra cuando el representante fiscal desempeña un papel económico en las prestaciones de que se trata (apartado 35).

Incidencia de la determinación del lugar de las prestaciones de publicidad en el derecho a la devolución del IVA:

El carácter imponible de la prestación en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva no se opone al derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA cuando cumple los requisitos establecidos en el artículo 2 de la Decimotercera Directiva (apartado 37).



Conclusiones del TJCE de 5 de marzo de 2009

Asunto: C-397/09

Partes: *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*

Síntesis

Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos – Concentración de capitales – Medidas de reestructuración – Traslado del domicilio estatutario de una sociedad

1. Comentario:

Comentamos brevemente las conclusiones de la abogado general en este procedimiento por incumplimiento en el que la Comisión imputa al Reino de España haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Se trata de la exención del artículo 45.I.B) 10 de la LITPyAJD (la exención de Operaciones Societarias de las fusiones, escisiones y aportaciones de activos), la cual, si bien con arreglo a la Directiva, debe concederse obligatoriamente, en nuestra norma interna quedaba supeditada a la opción por el régimen fiscal de diferimiento del capítulo VIII del Título VII del TR de la LIS. También se examinan algunas disposiciones relativas a la tributación del traslado del domicilio social de un Estado miembro a España.

Es previsible que el Tribunal declare, como propone la Abogado general, que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, al supeditar a un requisito adicional la aplicación de las exenciones obligatorias del impuesto sobre las aportaciones a las operaciones contempladas en el artículo 7, apartado 1, letra b), de la versión original de la Directiva 69/335 y al gravar con un impuesto indirecto el traslado de otro Estado miembro a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de las sociedades que no hayan estado sujetas a un tributo similar al español en el país de procedencia.

En cuanto a lo primero porque dichas operaciones deben quedar obligatoriamente exentas, y la exención no puede condicionarse; ni siquiera, dice la Abogado general, caben condicionantes de carácter meramente formal, como pretende el Gobierno de España defender su posición. Pero es que, además, sigue la sra. Kokott, lo que establece la norma española no es una mera formalidad, entre otras cosas porque hay establecido un plazo en el que es obligatorio comunicar a la Administración que se ha optado por este régimen.

En cuanto a lo segundo, porque el artículo 4 de la Directiva 69/335 contiene una lista exhaustiva de las operaciones sometidas al impuesto sobre las aportaciones y conforme al mismo no puede gravarse el traslado de domicilio social cuando la sociedad, a efectos de la percepción del impuesto sobre las aportaciones, está considerada sociedad de capital en los dos Estados miembros interesados. A este respecto, como el Gobierno de España aduce en su defensa la necesidad de prevenir el fraude fiscal, la

Abogado general concluye que, si bien el Tribunal de Justicia ha declarado que la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos (esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario), el hecho de que se haya constituido una sociedad en un Estado miembro determinado para acogerse a una legislación más ventajosa no basta por sí solo para que se concluya que se ha utilizado de modo abusivo la normativa comunitaria; la constitución de una sociedad en un Estado miembro en el marco de montajes puramente artificiales y carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente exigible es la única que excede el ámbito de la protección que la Directiva 69/335 debe conceder a las sociedades a las que se aplica.

Antes de que se emita el fallo en este asunto, nuestro legislador, por medio de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, ya ha establecido la no sujeción a la modalidad Operaciones Societarias del ITPyAJD de las operaciones de reestructuración empresarial, eliminando por tanto la condición que hacía esta norma incompatible con el Derecho comunitario, por no atender al principio de neutralidad. Y ya ha eliminado el gravamen por traslado de sede de dirección efectiva a España de aquellas sociedades que no hubieran tributado por un impuesto similar al español.



Sentencia del TJCE de 2 de abril de 2009

Asunto: C-459/07

Partes: *Veli Elshani y Hauptzollamt*

Síntesis:

Código aduanero comunitario – Artículos 202 y 233, párrafo primero, letra d) – Nacimiento de la deuda aduanera – Introducción irregular de mercancías – Decomiso con confiscación – Extinción de la deuda aduanera – Momento en que debe producirse el decomiso

1 Comentario

En el asunto que comentamos, al Tribunal se le plantea la cuestión de si una mercancía que ha sido decomisada una vez ha entrado (irregularmente) en el territorio aduanero de la Comunidad, debe pagar o no los derechos de aduana. Su lectura es interesante, más allá del tema concreto que plantea de si debe tributar la introducción ilegal de cigarrillos en el territorio aduanero, y lo es por el razonamiento del Tribunal para llegar al fallo, que descarta la interpretación literal de los conceptos de la norma comunitaria, acude a los principios y propugna con base en ellos una interpretación restrictiva de la norma que regula la extinción de la deuda aduanera.

El Código aduanero prevé que la deuda aduanera se extingue *cuando la mercancía se decomisa en el momento de la introducción irregular*, de manera que la duda es si, como sostienen los gobiernos austriaco y finlandés, la introducción de la mercancía es *un proceso que perdura desde un punto de vista económico mientras dure su transporte* (es decir, si se trata de un proceso uniforme hasta que la mercancía llega a su punto de destino, de manera que el decomiso y la confiscación de la mercancía tienen como efecto la extinción de la deuda aduanera) o si, como sostiene la Comisión, debe entenderse que la introducción irregular de mercancías *se consume desde que las mismas pasan la primera oficina aduanera situada en territorio de la Comunidad sin haber sido presentadas en ella*. El Tribunal entiende que, en aplicación de la legislación vigente y de la interpretación que de la misma ha realizado en asuntos en los que previamente se le ha consultado, la tesis de la Comisión es la correcta. En apoyo de ello, cita la sentencia de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros y la sentencia de 4 de marzo de 2004, Viluckas y Jonusas, C-238/02 y C-246/02, Rec. p. I-2141.

Habida cuenta de que el decomiso de las mercancías en el momento de la introducción irregular y su confiscación, simultánea o posterior, suponen, en aplicación del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero, la extinción de la deuda aduanera, la siguiente pregunta es en qué momento debe producirse el decomiso para que tenga efectos liberatorios para el deudor. Sobre este tema, el abogado general rechaza las interpretaciones estrictas de los conceptos, pues si bien las versiones italiana y española apuntan a un acontecimiento simultáneo al cruce de la frontera, en otras versiones lingüísticas, este matiz no está presente. Son interesantes sus reflexiones y por ello las transcribimos, pues el Tribunal no las recoge en su integridad sino sólo la conclusión final.

El abogado general argumenta: “me parece difícil negar que el objetivo de la extinción de la deuda aduanera prevista en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero es evitar la imposición de un

derecho en el caso de que la mercancía, aun siendo introducida ilegalmente en el territorio comunitario, no haya podido ser comercializada, y por tanto no haya constituido una «amenaza», en términos de competencia, para las mercancías comunitarias. Es evidente que una interpretación teleológica rigurosa de la norma, elaborada a partir de cuanto acaba de exponerse, podría inducir a afirmar la extinción de la deuda aduanera en todos los casos en que la mercancía de contrabando es decomisada antes de ser comercializada, con independencia del lugar y del momento en que ello se produzca. En tal sentido, por lo demás, se ha pronunciado el Gobierno finlandés, como he señalado antes. No obstante, considero que tal interpretación particularmente «amplia» del artículo 233 del Código aduanero no puede ser acogida, por el simple hecho de que fuerza de un modo demasiado evidente el tenor de la disposición. En efecto, utilizando tal interpretación, la deuda aduanera relativa a mercancías de contrabando debería extinguirse también en el caso de que las mercancías de contrabando sean, por ejemplo, decomisadas algunos meses después de su introducción irregular, después de haber permanecido escondidas en un lugar «seguro» a la espera de ser comercializadas. Queda claro que tal hipótesis no se cohonestaría en modo alguno con la disposición controvertida, según la cual la deuda se extingue, respecto a las mercancías que son decomisadas, «en el momento de la introducción irregular». En otras palabras, me parece claro que la norma exige una cierta continuidad temporal entre el cruce de la frontera por las mercancías de contrabando y el decomiso de las mismas».

El Tribunal lo que dice es que ha de analizarse cuál es el objetivo de *la extinción de la deuda aduanera* regulada en el Código, y entiende que sin duda éste es *evitar la imposición de un derecho en el caso de que la mercancía, aun siendo introducida ilegalmente en el territorio comunitario, no haya podido ser comercializada*, y, por tanto, no haya constituido una amenaza, en términos de competencia, para las mercancías comunitarias.

Recordemos cómo siempre el Tribunal resuelve estas cuestiones atendiendo a cuál es el origen, el objetivo, la finalidad de la creación de un mercado común. Con este fundamento se resuelven todas las cuestiones planteadas sobre si deben tributar las entregas de bienes y las importaciones de mercancías ilícitas, distinguiendo entre si son absolutamente ilícitas, en el sentido de que nunca van a poder ser comercializadas y por tanto nunca van a suponer una amenaza para la competencia, o si van a poder serlo, aunque en un mercado ilegal, en cuyo caso sí suponen una amenaza a la competencia. Así se construyó toda la jurisprudencia en relación a la tributación de la introducción de droga ilegal en el circuito de la Comunidad, diferenciándose la solución de aquélla que se daba a la tributación del comercio de perfumes falsos o falsificados.

El Abogado general, en las conclusiones vertidas en el asunto que comentamos, había entrado a analizar el posible carácter sancionador de estas normas. Una norma que prevé la tributación de bienes decomisados, ¿no supone la doble imposición? O si no, ¿no tiene un carácter sancionador? A su juicio, si el legislador hubiera querido configurar como una sanción el pago del derecho correspondiente a las mercancías objeto de contrabando y decomisadas, no habría previsto, en el artículo 233 del Código aduanero, un supuesto en el que se reconoce la extinción de los derechos también respecto a los contrabandistas. Si el legislador comunitario hubiera querido dar a la norma una capacidad disuasoria efectiva, no habría previsto ningún caso de extinción, condenando en cambio al contrabandista, en cualquier caso, a pagar los derechos sobre las mercancías que se le han decomisado. Explica que siguiendo la interpretación restrictiva, en cambio, esta “sanción” afectaría únicamente al contrabandista descubierto en una fase relativamente avanzada de su actividad ilícita, mientras que al contrabandista descubierto en una fase inicial se le condonaría el pago

de los derechos. Por contra, sostiene, los aspectos más propiamente sancionadores conectados con las actividades de contrabando constituyen el objeto de las normas penales y/o administrativas que sancionan tales comportamientos; y consideraciones similares deben considerarse extrañas al razonamiento relativo a la imposición o no de los derechos de aduana, lo cual constituye el único objeto del presente litigio.

Pues bien, el Tribunal no entra en estas cuestiones y sólo expone cómo ya dijo en sentencia de 14 de noviembre de 2002, SPKR (C-112/01, Rec. p. I-10655), que el artículo 233 del Código aduanero responde a la *necesidad de proteger los recursos propios de la Comunidad*, objetivo que no puede ser menoscabado mediante el establecimiento de nuevas causas de extinción de la deuda aduanera. En definitiva, que por esta razón *el precepto del Código aduanero que recoge el decomiso como causa de extinción de la deuda aduanera debe ser objeto de interpretación estricta*. La presencia en el territorio aduanero de la Comunidad de mercancías introducidas irregularmente entraña, en sí misma, un riesgo muy elevado de que tales mercancías acaben integradas en el circuito económico de los Estados miembros. De hecho, una vez que esas mercancías hayan pasado la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior de dicho territorio, hay menos posibilidades de que sean descubiertas de manera fortuita por las autoridades aduaneras en el marco de controles imprevistos. Por eso el decomiso que se produce prácticamente por casualidad, dice el Tribunal, una vez que la mercancía ya ha sido introducida (según la interpretación literal del término), no puede tener efectos extintivos.

Aquí surge entonces el planteamiento del gobierno finlandés, que aduce *vulneración del principio de igualdad de trato*, que a su juicio se produce por la distinción que existe entre personas que son descubiertas en la oficina aduanera y personas descubiertas más allá de la frontera. Ciertamente el trato será diferente, pues para las primeras la deuda legalmente se extingue. Pero, argumenta el Tribunal, las situaciones no son objetivamente comparables, y no lo son en cuanto al riesgo que supone la presencia de tales mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad para los intereses de ésta. Trae a colación la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Truck Center, C-282/07, Rec. p. I-0000, para afirmar que la discriminación consiste en aplicar normas diferentes a situaciones comparables o la misma norma a situaciones diferentes, y explica que cuando las mercancías han pasado la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera hay muchas menos posibilidades de que las mismas sean descubiertas por las autoridades aduaneras, pues éstas se encuentran emplazadas estratégicamente para evitar la competencia desleal hecha a los productores comunitarios y para evitar la pérdida de ingresos fiscales que implica una importación fraudulenta; su conclusión es que no hay discriminación al aplicar normas diferentes a situaciones no comparables.

El Tribunal sigue aquí también lo que le propone el abogado general, que había dicho en sus conclusiones que el único modo de evitar por completo el riesgo de una doble recaudación del derecho consistiría en considerar la deuda aduanera extinguida en todos los casos en que la mercancía de contrabando sea decomisada y confiscada antes de ser comercializada. Pero tal solución, presente en el Reglamento n° 2144/87 y ahora replanteada en el Reglamento n° 450/2008, parece insostenible a la luz del tenor literal del Código aduanero.

El Tribunal de Justicia no se pronuncia sobre la segunda cuestión, por aplicar su doctrina sobre la *no pertinencia de entrar en cuestiones prejudiciales que son puramente hipotéticas*. La justificación de una cuestión prejudicial, explica, no es formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales

o hipotéticas, sino la necesidad inherente a la solución efectiva de un litigio, y trae a colación las sentencias de 12 de marzo de 1998, Djabali, C-314/96, Rec. p. I-1149, apartado 19, y Acereda Herrera, C-466/04, Rec. p. I-5341. El Tribunal de Justicia ha estimado ya en otras ocasiones que no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria, solicitadas por el órgano jurisdiccional nacional, no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. Dado que la sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera no es objeto de este litigio, considera no procede responder a la segunda cuestión.

Me parece interesante transcribir las palabras del abogado general sr. Paolo Mengozzi, que explicaba en sus conclusiones que la tesis del demandante en el asunto principal viene regulada indiscutiblemente por el artículo 202 del Código aduanero, que versa sobre la introducción irregular de mercancías a través de la frontera. Por contra, el supuesto previsto en el artículo 203, que es el de una sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera, es por completo ajeno a los hechos del litigio. Está claro, dice, que en el caso particular, si la situación prevista en el artículo 203 estuviese regulada de forma más favorable respecto a la del artículo 202, podría plantearse un problema de invalidez de las disposiciones más desfavorables a la luz del principio de igualdad. No obstante, en el caso de autos ha de ser aplicable en el litigio principal la normativa derivada del artículo 202, que es la más favorable.

2. Antecedentes

La policía del Land Oberösterreich procedió a escuchas telefónicas en la región de Eferding en relación con un asunto de tráfico de cigarrillos. Las sospechas recaían sobre el Sr. Elshani y su hermano, de quienes se pensaba que se dedicaban al contrabando de cigarrillos de Kosovo a Austria a bordo de dos autocares de línea.

Gracias a dichas escuchas telefónicas, el Sr. Elshani fue interceptado cerca de la ciudad de Wels (Austria) a bordo de uno de esos autobuses, en el que se habían camuflado 150 cartones de cigarrillos en el pasillo central. El autobús no había llegado todavía a Eferding, su punto de destino. Las autoridades aduaneras austriacas decomisaron los cigarrillos, que posteriormente fueron confiscados y destruidos bajo control oficial.

El demandante en el litigio principal debe responder de la deuda aduanera nacida durante el período comprendido entre el 19 y el 21 de mayo de 2001. La fecha exacta se ha de determinar en función del momento en que los cartones se introdujeron irregularmente en el territorio aduanero de la Comunidad.

El Hauptzollamt reclamó al demandante en el litigio principal el pago de los derechos de importación que gravan dichos cartones, por un importe de 961,46 euros. Y el demandante en el litigio principal recurrió tal decisión. El Hauptzollamt desestimó dicho recurso por infundado. El Sr. Elshani recurre ante el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Graz (Tribunal fiscal independiente, sección de Graz), y este tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

Estamos ante una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Graz (Austria), mediante resolución de 20 de septiembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de octubre de 2007. Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1. El supuesto de extinción [de la deuda aduanera] del artículo 233, párrafo primero, letra d), del [...] Código aduanero, no toma como referencia el momento del nacimiento de la deuda aduanera, sino un período posterior, pues presupone una deuda aduanera “originada” con arreglo al artículo 202 del Código aduanero. ¿Ha de interpretarse la expresión “en el momento de la introducción irregular” del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero en el sentido de que:
 - la introducción de una mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad que haya dado origen a una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202 del Código aduanero, ya termina con su transporte a la oficina aduanera [...] o a otro lugar designado por las autoridades aduaneras, o, a más tardar, con su salida de las instalaciones aduaneras o del otro lugar designado, porque con ello la mercancía ya ha llegado al interior del territorio aduanero, de manera que, a partir de ese momento, el decomiso y la confiscación de la mercancía ya no da lugar a la extinción de la deuda aduanera;
 - o bien en el sentido de que: la introducción de una mercancía en el territorio aduanero de la Comunidad que haya dado origen a una deuda aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 202 del Código aduanero, desde un punto de vista económico, continúa mientras dure su transporte, entendido como un proceso unitario que sigue a la introducción de la mercancía en el territorio aduanero, y mientras la mercancía no llegue a un primer lugar de destino dentro de dicho territorio y quede estacionada allí, de manera que hasta ese momento el decomiso y la confiscación de la mercancía aún da lugar a la extinción de la deuda aduanera?
2. En el caso de que una actuación irregular en el sentido del artículo 202 del Código aduanero sea descubierta en el momento de la introducción de las mercancías, la deuda aduanera se extingue necesariamente. Por el contrario, el decomiso de mercancías en el mismo momento de la actuación irregular consistente en su sustracción a la vigilancia aduanera, prevista en el artículo 203 del Código aduanero, no da lugar a la extinción inmediata de la deuda aduanera. ¿Debe interpretarse el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero en el sentido de que esta extinción de la deuda aduanera expresamente limitada a los casos de nacimiento de la deuda con arreglo al artículo 202 del Código aduanero, es compatible, no obstante, con la exigencia de igualdad de trato de las conductas irregulares?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

3. Los artículos 202 y 233, párrafo primero, letra d), del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de

noviembre de 2000, deben interpretarse en el sentido de que, para causar la extinción de la deuda aduanera, el decomiso de mercancías introducidas irregularmente en el territorio aduanero de la Comunidad debe producirse antes de que tales mercancías pasen la primera oficina aduanera situada en el interior de ese territorio.

4. No procede responder a la segunda cuestión.

5. Fundamentos de la sentencia

“La introducción irregular de mercancías se consuma desde que pasan la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad sin que hayan sido presentadas en ella” (apartado 25).

“Debe considerarse que han sido objeto de una «introducción irregular» en ese territorio en el sentido del artículo 202 del Código aduanero las mercancías que, habiendo cruzado la frontera terrestre exterior de la Comunidad, se encuentran en dicho territorio más allá de la primera oficina aduanera, sin haber sido conducidas hasta allí y sin que hayan sido presentadas en aduana, con el resultado de que las autoridades aduaneras no han recibido comunicación del hecho de la introducción de esas mercancías por parte de las personas responsables de la ejecución de esa obligación” (apartado 26).

“Del tenor del artículo 202, apartados 2 y 3, del Código aduanero se desprende que una operación de importación de mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad que se desarrolla en las condiciones descritas en el apartado anterior hace nacer una deuda aduanera a cargo de la persona que haya procedido a tal importación en el momento mismo de la introducción irregular, a saber, el momento en que consta que no se han cumplido las formalidades previstas, en particular, en los apartados 38 a 41 del citado Código. Así, la introducción irregular y el nacimiento de la deuda tienen lugar simultáneamente” (apartado 27).

“El objetivo de la extinción de la deuda aduanera prevista en el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero es evitar la imposición de un derecho en el caso de que la mercancía, aun siendo introducida ilegalmente en el territorio comunitario, no haya podido ser comercializada, y, por tanto, no haya constituido una amenaza, en términos de competencia, para las mercancías comunitarias” (apartado 29).

“El decomiso constituye (...) una causa de extinción de la deuda aduanera que debe ser objeto de interpretación estricta” (apartado 30).

“El decomiso de mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad infringiendo los artículos 38 a 41 del Código aduanero, que tiene lugar más allá de la primera oficina aduanera situada en el interior de ese territorio y que prácticamente se produce por casualidad, no puede suponer la extinción de la deuda aduanera en el sentido del artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero” (apartado 34).

“De reiterada jurisprudencia se desprende que la discriminación consiste en la aplicación de normas diferentes a situaciones comparables o bien en la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes” (apartado 36)

“La diferencia de trato establecida por el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código aduanero, por lo que se refiere a la extinción de la deuda aduanera, en función de que las mercancías objeto de una introducción irregular sean decomisadas en ese momento o posteriormente, se refiere a situaciones que no son objetivamente comparables en cuanto al riesgo que supone la presencia de tales mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad para los intereses de ésta” (apartado 37).

“El Tribunal de Justicia ha estimado que no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria, solicitadas por el órgano jurisdiccional nacional, no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas” (apartado 41).

“La justificación de una cuestión prejudicial no es formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino la necesidad inherente a la solución efectiva de un litigio (apartado 42).



Sentencia del TJCE de 23 de abril de 2009

Asunto: C-544/07

Partes: *Uwe Rüffler y Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*

Síntesis:

Artículo 18 CE – Normativa en materia de impuesto sobre la renta – Deducción del impuesto sobre la renta de las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en el Estado miembro de tributación – Denegación de la deducción de las cotizaciones abonadas en otros Estados miembros

1. Comentario

Analizamos una sentencia que resuelve una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 CE y 39 CE. La petición se presentó en el marco de un litigio entre un nacional alemán residente en Polonia y la Administración tributaria polaca, que se negó a permitirle deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas en otro Estado miembro, cuando tal deducción sí se permite al contribuyente que cotiza al seguro de enfermedad en Polonia.

El Tribunal de Justicia entiende, como había alegado la Comisión, que no es invocable la *libre circulación de trabajadores del artículo 39 CE*, pues el recurrente no había desarrollado ni desarrollaba ninguna actividad profesional en Polonia. De hecho el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en su sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 16), que una persona que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de trabajadores.

Por tanto, en el asunto que comentamos, lo que sí es aplicable es el artículo 18, en el que se reconoce el derecho a residir y circular libremente: en su condición de nacional alemán, el Sr. Rüffler goza del estatuto de ciudadano de la Unión en virtud del artículo 17 CE, apartado 1, de modo que puede invocar, en su caso, los derechos correspondientes a tal estatuto y, en particular, el *derecho a circular y residir libremente que confiere el artículo 18 CE*, apartado 1 (sentencias de 22 de mayo de 2008, Nerkowska, C-499/06, Rec. p. I-3993, apartado 22, y Zablocka-Weyhermüller, C-221/07, apartado 26).

Es importante señalar que el Tribunal no excusa su pronunciamiento alegando que la norma que se ha invocado no es aplicable, sino que, antes al contrario, expone que aunque el órgano jurisdiccional remitente no se haya referido al artículo 18 CE en el enunciado de su cuestión prejudicial, *tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia proporcione al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación de Derecho comunitario que puedan serle útiles* para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de su cuestión, y cita las sentencias de 12 de diciembre de 1990, SARPP, C-241/89, Rec. p. I-4695, apartado 8; de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec. p. I-1711, apartado 29, y de 26 de abril de 2007, Alevizos, C-392/05, Rec. p. I-3505, apartado 64).

En cuanto al fondo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el artículo 18 CE se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de *que las cotizaciones se hayan abonado en dicho Estado miembro en virtud de disposiciones de Derecho nacional* y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se hayan abonado *en el marco del régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro*.

El Tribunal de Justicia sostiene que una normativa como la controvertida en el litigio principal sí que instaure una diferencia de trato entre contribuyentes residentes, según que las cotizaciones al seguro de enfermedad deducibles del impuesto sobre la renta exigible en Polonia hayan sido abonadas o no en el marco de un régimen nacional de seguro obligatorio de enfermedad, porque en virtud de tal normativa, únicamente se benefician del derecho a la reducción los contribuyentes cuyas cotizaciones al seguro de enfermedad se hayan abonado en el Estado miembro de tributación. Y que los contribuyentes residentes que abonan sus cotizaciones al régimen de seguro de enfermedad polaco y aquellos que dependen de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro *no se encuentran objetivamente en situaciones diferentes que expliquen tal diferencia de trato* en función del lugar en el que se abonan las cotizaciones. Por tanto, la imposición de sus rentas en el Estado donde reside debe realizarse según los mismos principios y, en consecuencia, sobre la base de las mismas ventajas fiscales, es decir, en el marco del procedimiento principal, la del derecho a la reducción de dichas cantidades del impuesto sobre la renta.

De ello se desprende que la normativa polaca, que desfavorece a quienes han ejercitado su libertad de circular en otro Estado miembro, constituye una restricción de las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión, y una *tal restricción sólo podría justificarse si se basara en consideraciones objetivas* que fuesen *independientes de la nacionalidad* de las personas afectadas y que fuera *proporcionada al objetivo legítimamente perseguido* por el Derecho nacional (como así se sostuvo en sentencias como la de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 40; Tas-Hagen y Tas, así como Zablocka-Weyhermüller, apartado 37).

El gobierno polaco no formula alegaciones a este respecto. Es el órgano jurisdiccional remitente el que plantea alguna posibilidad. ¿Podría ser una justificación objetiva y suficiente de esta restricción el hecho de que los contribuyentes como el recurrente, que abonan sus cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad a una institución extranjera, no estén en realidad participando en la financiación del régimen de seguro polaco? Entre otras cosas porque la institución de seguro alemana no transfiere al Fondo nacional de la Salud pública de Polonia más que los gastos de aquellas prestaciones que efectivamente le son prestadas al sr. Rüffler.

Tras analizar el caso, el Tribunal entiende que *no existe ningún criterio objetivo que justifique una diferencia de trato fiscal como la que se expone en el proceso*, pues aunque las cotizaciones al seguro de enfermedad de un nacional alemán como el Sr. Rüffler no se abonen directamente al Fondo nacional de la salud polaco, los gastos médicos incurridos por dicho nacional no representan una carga para el sistema sanitario polaco, ya que existe una normativa comunitaria que coordina los sistemas de seguridad social de los Estados miembros; en efecto, esto está previsto en los artículos 28 y 28 bis del Reglamento nº 1408/71, así como del artículo 95 del Reglamento nº 574/72, en su

versión modificada y actualizada por el Reglamento nº 118/97, de modo que la determinación de en qué Estado miembro se abonan las cotizaciones sociales resulta directamente de la aplicación de dichas normas reglamentarias. Y precisamente el que esta norma sea obligatoria para los Estados es lo que impide que un Estado se pueda proponer compensar una no afiliación o una no cotización a su régimen de seguridad social (que es lo que se sostuvo por el Tribunal en el asunto Asscher, C-107/94) o pueda limitar el derecho a la reducción del impuesto en el caso de contribuyentes que no cotizan (que es lo que, por analogía, se sostiene en el que comentamos).

2. Antecedentes

El Sr. Rüffler, tras haber residido en Alemania, donde ejercía una actividad laboral por cuenta ajena, se instaló en Polonia, donde reside de manera permanente con su esposa desde el año 2005. No ejerce en Polonia ninguna actividad profesional, de modo que en el momento de los hechos del litigio principal, el Sr. Rüffler tenía dos prestaciones de jubilación percibidas en Alemania, una pensión de invalidez, que le paga una institución alemana de seguridad social y una pensión de empresa, abonada por la sociedad Volkswagen. Se trata de dos prestaciones que se abonan en Alemania, y por tanto las cotizaciones al seguro de enfermedad se retienen en ese mismo Estado miembro.

La cotización al seguro obligatorio de enfermedad, que se retiene al tipo del 14,3 % sobre la pensión de empresa que el Sr. Rüffler percibe en Alemania, se transfiere a la institución alemana del seguro de enfermedad.

En Polonia, el Sr. Rüffler es sujeto pasivo del impuesto por obligación personal. En virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Convenio para evitar la doble imposición, la pensión de invalidez está sometida a tributación en Alemania, pero según el apartado 1 del mismo artículo 18, la pensión de empresa abonada en Alemania por la sociedad Volkswagen sólo está gravada en el territorio polaco.

En el 2006, el Sr. Rüffler solicitó a la administración tributaria polaca que dedujese del impuesto sobre la renta que le corresponde abonar en Polonia por la pensión de empresa que percibe en Alemania la cuantía de las cotizaciones al seguro de enfermedad que había abonado en Alemania.

La administración tributaria polaca desestimó su solicitud, señalando que el Sr. Rüffler no cotiza al seguro de enfermedad en Polonia, que es lo que exigía la Ley del Impuesto.

Este contribuyente presentó una reclamación alegando la vulneración de disposiciones de Derecho comunitario.

Además, en el marco de su reclamación, el Sr. Rüffler alegó igualmente que la pensión de empresa que percibe debe eximirse del impuesto sobre la renta en virtud del artículo 21, apartado 1, punto 58, letra b), de la Ley del impuesto sobre la renta. Esta pretensión fue igualmente desestimada, debido a que dicha disposición no era aplicable en el caso de autos, ya que se aplica únicamente a las personas afiliadas a un régimen de pensiones de empresa con arreglo a las disposiciones de la Ley polaca relativa a los regímenes de las pensiones de empresa, es decir, a «trabajadores» en el sentido de las disposiciones del Derecho polaco.

A juicio del Sr. Rüffler, la limitación del derecho a reducir el impuesto sobre la renta, que da lugar a que esta ventaja fiscal se conceda únicamente a los contribuyentes que hayan abonado sus cotizaciones al seguro de enfermedad a una institución aseguradora polaca, diferencia de manera discriminatoria la situación de las personas sujetas al impuesto sobre la renta en Polonia en función del lugar en el que se cotiza al seguro obligatorio de enfermedad.

El Sr. Rüffler sostiene igualmente que la interpretación de las disposiciones nacionales de Derecho fiscal es incompatible con el Derecho comunitario y, en particular, con el principio de libre circulación de personas establecido en el artículo 39 CE.

El órgano jurisdiccional remitente sostiene que la cotización al seguro de enfermedad abonada por el Sr. Rüffler con arreglo a disposiciones de Derecho alemán es idéntica, por su naturaleza y su finalidad, a la cotización que abonan los contribuyentes polacos en virtud de la Ley polaca; en Derecho alemán y en Derecho polaco, los titulares de pensiones están obligados a pagarla, y la diferencia reside en su cuantía, que en Alemania es del 14,30 % y en Polonia del 9 %.

El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, en una situación en la que el contribuyente residente debe abonar en Polonia el impuesto sobre la renta por una pensión obtenida en Alemania, es legítimo denegar la deducción de la cotización al seguro de enfermedad abonado en Alemania del impuesto por el mero hecho de que dicha cotización no se abona en virtud de disposiciones de Derecho nacional polaco y forma parte del sistema de seguro de enfermedad alemán.

Los hechos relatados en el asunto principal se produjeron, como hemos comentado, en 2006, dándose la circunstancia de que el Tribunal constitucional polaco ha declarado, mediante sentencia de 7 de noviembre de 2007, que la norma en cuestión no es conforme con la Constitución polaca, en la medida en que excluye la posibilidad, para algunos contribuyentes, de deducir del impuesto sobre la renta, devengado por la actividad realizada fuera del territorio polaco, las cotizaciones al seguro de enfermedad, siendo así que estas cotizaciones no se han deducido de la renta en el Estado miembro en cuyo territorio se ha realizado dicha actividad. De hecho, con arreglo a dicha sentencia, la norma en cuestión ya no está en vigor desde el 30 de noviembre de 2008.

En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

El Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 12 CE, párrafo primero, y 39 CE, apartados 1 y 2, en el sentido de que, en una situación en la que un residente en el territorio nacional ingresa en el seguro obligatorio de enfermedad en otro Estado miembro cotizaciones retenidas sobre unas rentas gravadas en Polonia, dichos artículos se oponen a la disposición nacional contenida en el artículo 27b de la Ley [del impuesto sobre la renta], que limita a las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad,

abonadas en virtud de disposiciones del Derecho nacional, el derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro obligatorio de enfermedad?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 18 CE, apartado 1, se opone a la normativa de un Estado miembro que vincula la concesión del derecho a deducir del impuesto sobre la renta las cotizaciones al seguro de enfermedad abonadas al requisito de que las cotizaciones se abonen en dicho Estado miembro con arreglo a disposiciones de Derecho nacional, y deniega la concesión de tal ventaja fiscal cuando las cotizaciones deducibles del impuesto sobre la renta exigible en dicho Estado miembro se abonan en el marco de un régimen de seguro obligatorio de enfermedad de otro Estado miembro.

5. Fundamentos de la sentencia

El Tribunal de Justicia ya ha declarado, en su sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec. p. I-10685, apartado 16), que una persona que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional en el Estado miembro del que es nacional y sólo ha hecho uso de su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, sin intención de ejercer allí una actividad laboral por cuenta ajena, no puede invocar la libre circulación de trabajadores (apartado 52).

En su condición de nacional alemán, el Sr. Rüffler goza del estatuto de ciudadano de la Unión en virtud del artículo 17 CE, apartado 1, de modo que puede invocar, en su caso, los derechos correspondientes a tal estatuto y, en particular, el derecho a circular y residir libremente que confiere el artículo 18 CE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de mayo de 2008, Nerkowska, C-499/06, Rec. p. I-3993, apartado 22, y Zablocka-Weyhermüller, antes citada, apartado 26) (apartado 53).

Una situación como la del Sr. Rüffler pertenece al ámbito del derecho de libre circulación y libre residencia de los ciudadanos de la Unión en los Estados miembros. En efecto, una persona que, después de haberse jubilado, deja el Estado miembro del que es nacional y en el que ha ejercido el conjunto de su actividad profesional para fijar su residencia en otro Estado miembro, ejerce el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros reconocido en el artículo 18 CE, apartado 1, a todo ciudadano de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Turpeinen, antes citada, apartados 16 a 19) (apartado 54).

El estatuto de ciudadano de la Unión está destinado a convertirse en el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros, permitiendo a aquellos de dichos ciudadanos que se encuentran en la misma situación obtener en el ámbito de aplicación *ratione materiae* del Tratado, independientemente de su nacionalidad y sin perjuicio de las excepciones expresamente previstas a este respecto, el mismo trato jurídico (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, Pusa, C-224/02, Rec. p. I-5763, apartado 16; de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, Rec. p. I-6849, apartado 86, así como de 16 de diciembre de 2008, Huber, C-524/06, Rec. p. I-0000, apartado 69) (apartado 62).

Una normativa nacional, que desfavorece a algunos nacionales de un Estado miembro por el mero hecho de que han ejercitado su libertad de circular en otro Estado miembro, constituye una restricción de las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión (apartado 73).

Desde el punto de vista del Derecho comunitario, tal restricción sólo podría justificarse si se basara en consideraciones objetivas independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y fuera proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencias de 18 de julio de 2006, *De Cuyper*, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 40; *Tas-Hagen y Tas*, antes citada, apartado 33, así como *Zablocka-Weyhermüller*, antes citada, apartado 37) (apartado 74).

En la sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher* (C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 64), el Tribunal de Justicia consideró que la aplicación de un trato fiscal desfavorable, a saber, un tipo de gravamen incrementado, a los contribuyentes que no residían y no cotizaban al régimen de seguridad social de los Países Bajos, era contraria al artículo 52 del Tratado y no podía justificarse mediante la afiliación o la no afiliación a un régimen nacional de seguridad social determinado. Subrayó, a este respecto, que la determinación del Estado miembro en el que se abonan las cotizaciones sociales resulta simplemente de la aplicación del régimen instaurado por el Reglamento nº 1408/71 (apartado 82).

En la medida en que el Reglamento nº 1408/71 establece directamente las normas relativas tanto a la afiliación a un régimen determinado de seguro social de los ciudadanos que disfrutan de la libertad de residencia como al abono de las correspondientes cotizaciones sociales a dicho régimen, procede considerar que un Estado miembro no puede tratar de manera menos favorable la residencia y la tributación de los contribuyentes residentes que, con arreglo a las disposiciones de dicho Reglamento, abonan las cotizaciones a un régimen de seguro social de otro Estado miembro (apartado 85).

