

TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
GABINETE TÉCNICO

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE  
IMPUESTOS DIRECTOS (IRPF, IS y D y  
IP)**

**2011-2012**

**Coordinador:** D. Juan Pedro Quintana Carretero. Magistrado Decano del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

**Autores:** D. Santos Gandarillas Martos. Magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

D. Luis Felipe Alonso Murillo. Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

## ÍNDICE:

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .....	5
I. HECHO IMPONIBLE .....	5
I.1. Aspecto material.....	5
I.1.1. Rentas exentas .....	5
I.2. Aspecto espacial.....	17
I.2.1. Residencia en territorio español. ....	17
I.3. Aspecto temporal.....	28
I.3.1. Imputación temporal de rentas. ....	28
II. SUJETOS PASIVOS Y UNIDADES FAMILIARES .....	36
II.1. Tributación individual.....	36
II.2. Tributación conjunta .....	36
II.3. Comunidad de bienes.....	37
III. BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE.....	37
III.1. BASE IMPONIBLE .....	37
III.1.1. Rendimientos del trabajo personal .....	37
III.1.1.1. Regulares .....	37
III.1.1.2. Irregulares .....	47
III.1.2. Rendimientos del capital inmobiliario.....	54
III.1.3. Rendimientos del capital mobiliario.....	54
III.1.4. Rendimientos de actividades económicas .....	62
III.1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales .....	73
III.1.5.1. Concepto y clases .....	73
III.1.5.2. Cálculo.....	98
III.1.5.3. Ganancias patrimoniales no justificadas .....	106
III.1.6. Imputaciones de renta.....	111
III.6.1. Por sociedades en régimen de transparencia fiscal.....	111
III.6.2. Por la cesión de derechos de imagen .....	118
III.1.7. Reglas especiales de valoración .....	130
III.2. BASE LIQUIDABLE.....	140
III.2.1. Reducciones en la base imponible.....	140
III.2.2. Compensación de bases liquidables negativas de ejercicios anteriores ...	140
IV. CUOTA .....	142
IV. 1. Cuota íntegra y deducciones en la cuota íntegra .....	142
IV.2. Cuota líquida y cuota diferencial .....	150
V. REGÍMENES ESPECIALES .....	154
VI. GESTIÓN.....	154
VI.1. Pagos a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.....	154
B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES .....	163
I. SUJECIÓN AL IMPUESTO.....	163
I.1. Rentas exentas.....	163
II. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE ..	166

III. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .....	171
IV. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES .....	176
C) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....	176
SUCESIONES .....	176
I. Hecho imponible .....	176
II. Sujeto pasivo.....	179
III. Base imponible.....	180
III.1. Cuantificación.....	180
III.2. Reducciones de base.....	180
III. Gestión.....	183
IV. Cuota .....	185
V. Especialidades forales.....	186
DONACIONES .....	190
I. Hecho imponible.....	190
II. Base imponible .....	193
III. Cuota.....	193
D) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO .....	193
I. Hecho imponible .....	193
II. Base imponible.....	195
III. Cuota.....	196



## A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### I. HECHO IMPONIBLE

#### I.1. Aspecto material

##### I.1.1. Rentas exentas

**La exención de la indemnización percibida como consecuencia del despido declarado improcedente, en virtud de lo previsto en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, no afecta a la totalidad de la cuantía percibida, sólo a la mínima regulada en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985, porque dicho precepto reglamentario no fijó un límite máximo obligatorio. STS de 22 de noviembre de 2012 (RC 1898/2011, FJ 4º), que transcribe el fundamento jurídico séptimo de la previa de 28 de marzo de 2012 (RC 2896/2008).**

*«(...) La cuestión planteada se centra en determinar el tratamiento tributario de las cantidades satisfechas como indemnización con motivo del despido de un jugador de fútbol profesional, es decir, si dichas cantidades en su totalidad quedan incluidas en lo que el artículo 7.e) de la Ley 40/1998 considera "cuantía satisfecha con carácter obligatorio", y por consiguiente, si dicha suma, se encuentra sujeta o exenta del IRPF.*

*A la vista de lo expuesto los recurrentes reiteran a través de este motivo de casación una pretensión idéntica a ya la suscitada con carácter principal en su escrito de demanda, consistente en interesar la no sujeción y la exención en el IRPF de la totalidad de la indemnización pactada, toda vez que en contra de lo sostenido por la Sala de instancia, y de conformidad con lo previsto en los preceptos considerados infringidos, no sólo existiría un límite mínimo de indemnización garantizado no sujeto a tributación sino también un límite máximo que, con carácter obligatorio, señale la legislación vigente.*

*Veamos, en primer término, dichos preceptos:*

*Por un lado, tenemos el apartado e) del artículo 7 de la Ley 40/1998 del IRPF, que nos dice que estarán exentas de tributación en el IRPF "Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato".*

*Y por otro el artículo 15.1 del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial, al fijar los efectos de la extinción del contrato por despido del deportista, expresa que "En caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las*

*circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato".*

*En el presente caso, ante la ausencia de pacto entre las partes y una vez se calificó el despido como improcedente, el Juzgado de lo Social nº 3 de Las Palmas fijó la indemnización total a percibir por aquél en 499.040,38 Euros, de los cuales declaró como parte exenta de tributación por IRPF 86.145,06 Euros, decisión que, además de no ser objeto de reproche alguno por parte del afectado, resulta congruente con la aplicación de los artículos reseñados.*

*Es decir, nos encontramos ante unas normas de las que resulta la existencia de un límite mínimo de indemnización, en este caso fijado judicialmente, que por mor del artículo 7 de la LIRPF estaría exento de tributación y del que no se deduce la posibilidad de establecer con carácter imperativo de acuerdo con una legislación vigente que no se cita y para los supuestos en que se fijará atendida las circunstancias concurrentes una indemnización mayor, de un límite máximo que abarcaría la totalidad de la indemnización percibida, tal y como propugna el recurrente.*

*Esta posición se ve refrendada por la doctrina de esta Sala sobre la materia, tal y como se declara por la Sala de instancia al recoger razonamientos contenidos en nuestras Sentencias de 4 de noviembre y 19 de julio de 2010 y 18 de noviembre de 2009 y que recientemente se ha visto reiterada por la Sentencia de 28 de marzo de 2012 al resolver el recurso de casación núm. 2896/2008, cuyo fundamento jurídico séptimo viene a contemplar con meridiana claridad, por un lado el establecimiento de un límite mínimo de la indemnización exento de tributación y por otro la negación de la fijación de un límite máximo obligatorio también exento de tributación.*

*Transcribimos parcialmente dicho fundamento, toda vez que deja zanjada la cuestión objeto de este segundo motivo de casación, en sentido contrario a las tesis propugnadas por los recurrentes:*

*<<En el artículo 15.1 referido se establece que "en caso de despido improcedente, sin readmisión, el deportista profesional tendrá derecho a una indemnización, que a falta de pacto se fijará judicialmente, de al menos dos mensualidades de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidas durante el último año, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año por año de servicio. Para su fijación se ponderarán las circunstancias concurrentes, especialmente la relativa a la remuneración dejada de percibir por el deportista a causa de la extinción anticipada de su contrato".*

*La primera cuestión a dilucidar, a la hora de interpretar el artículo 15.1, radica en determinar si la indemnización mínima de dos meses por año de servicio es aplicable en todo caso, esto es, tanto cuando se haya pactado entre club y deportista la indemnización, como cuando, a falta de ese pacto, la indemnización se fije judicialmente o, por el contrario, el mínimo sólo puede operar en el caso de fijación judicial de la indemnización, de forma que podrían empleados y deportistas pactar una indemnización inferior o, incluso, la inexistencia de la misma.*

*El segundo tema controvertido versa sobre si el legislador fijó límite máximo.*

*Pues bien, si nos atenemos al precedente que supuso el RD 318/1981, se observa que su artículo 10.1 estableció que la indemnización por despido improcedente comprendería un mínimo de dos mensualidades por año de servicio, sin que en ningún caso la cuantía total pudiera superar la suma de las retribuciones fijadas a percibir por el trabajador hasta la conclusión del contrato.*

*El mismo mínimo legal pasa luego al RD 1006/85, pero omite cualquier referencia al máximo, al confiar al juez, si no existe pacto, la fijación de la indemnización ponderando las circunstancias concurrentes, por lo que no tiene que coincidir con la retribución a que tendría derecho el deportista en el caso de que no hubiera mediado despido, pues esto no lo estableció la norma.*

*Por otra parte, una interpretación literal del precepto lleva a entender que la imposición del mínimo de dos mensualidades de retribución se efectúa de manera indiscriminada respecto a ambos casos de fijación de la indemnización, el contractual y el judicial, al no distinguir entre uno y otro, ya que solo establece que, a falta de pacto, será el Juez quien deba fijar la indemnización, no que sea en este último caso cuando se aplique el mínimo de dos mensualidades, ya que gramaticalmente lo que se expresa entre comas tiene un mero valor explicativo de lo que precede. En cambio, del tenor de la norma no se desprende que se haya querido fijar un límite máximo obligatorio.*

*Además, dado el carácter tuitivo que el Derecho del Trabajo dispensa al trabajador hay que entender que no resulta lícito un pacto indemnizatorio por debajo del mismo. El propio Real Decreto 1006/85, en su Preámbulo, define como objetivo inspirador del mismo el "trasladar el mayor número posible de criterios procedentes de la normativa laboral común al ámbito de esta relación especial, sin olvidar las peculiaridades que se derivan de la práctica deportiva", y de ahí que el artículo 21 invoque al Derecho Laboral común como el derecho supletorio en la regulación de la relación laboral de los deportistas.*

*Finalmente, no cabe extrapolar la doctrina que defiende el Tribunal Supremo en relación con el personal de alta dirección a la relación especial de los deportistas profesionales, pues aún siendo ambas relaciones laborales de carácter especial responden a situaciones diferentes, siendo muy diferente la redacción de los preceptos. Así, en el RD 1382/85, en las relaciones del personal de alta dirección no existe una cantidad máxima o mínima de indemnización, por lo que habrá que estar a lo que se pacte por las partes, actuando, en defecto de lo anterior, la cantidad de 20 días de salario por año de servicio, lo que es lógico porque el alto directivo se relaciona en un plano de cuasi igualdad con el empleador y de ahí que se establezca como derecho supletorio la legislación civil o mercantil y sus principios. Por el contrario, en la relación laboral de los deportistas, sí existe un límite mínimo de indemnización garantizado al trabajador, siendo este límite el que sirve a efectos del Impuesto de la Renta para reconocer la exención parcial, como estimó la Inspección, pero no un límite máximo, lo que impide aceptar la tesis de la recurrente que pretende extender la no sujeción y la exención a toda la indemnización pactada o a las retribuciones dejadas de percibir, a falta de pacto.*

*Hay que tener en cuenta que la propia norma, en este aspecto, hace alusión a las circunstancias concurrentes, no ciñéndose a la remuneración dejada de percibir, por lo que nada impide fijar una indemnización superior.*

*En definitiva, ha de convenirse que la indemnización mínima por despido improcedente prevista en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985 debe considerarse en todo caso exenta de tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, conforme a lo dispuesto tanto en el artículo 9. Uno. letra d), de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, como en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, para el ejercicio 1999, resultando así exonerada dicha cuantía de la obligación de retención a cuenta de ese impuesto.*

*En el sentido expuesto nos hemos pronunciado en las sentencias de 4 de noviembre de 2010 (cas. núm. 2080/2007); 28 de enero y 6 de octubre de 2011 (cas. núms. 3213/2007 y 194/2008).*

*[...]».*

**Alcance de la exención prevista en el artículo 7.e) de la de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando en el contrato se haya pactado el reconocimiento de una determinada antigüedad. STS de 19 de julio de 2012 (RC 2324/2010).**

*«(...) en la medida en que la recurrente fundamenta la aplicabilidad de la exención en que la indemnización que se consideró no exenta por la Inspección resultaba correcta en razón de la aplicación del Convenio Colectivo, a la vista de la literalidad del precepto [artículo 7.e) de la de la Ley 40/1998], que excluye expresamente tal consideración, el motivo debe ser desestimado. En efecto, del mismo se desprende de forma evidente que a tales efectos fiscales no estará exenta aquella indemnización que exceda de la establecida en el ET y sus normas de desarrollo, sin que pueda considerarse como tales las establecidas en Convenio.*

*No obstante lo anterior, conviene hacer una serie de consideraciones que nos han de conducir al mismo resultado. Para empezar debemos recordar que el art. 23.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT), aplicable al caso, prohíbe «la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones», de modo que la aplicación de una exención como la analizada debe ceñirse exclusivamente a los términos en que la misma vinieron establecidos por el legislador. En este sentido se ha de señalar que la exención está prevista únicamente para la indemnización por cese o despido del trabajador que tenga carácter obligatorio de conformidad con lo establecido en el ET y en su normativa de desarrollo, entre la que no se encuentra Convenio Colectivo alguno.*

*No podemos en este punto soslayar lo preceptuado por el art. 37 de la LGT que disponía que «[l]a posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas». Pues bien, el último inciso del art. 7.e) de la LIRPF no es más que la traslación a la exención en tal precepto regulada del citado principio recogido en la LGT. En el presente caso, el exceso en la indemnización respecto de la que sería procedente en razón de las normas reguladoras del ET y sus normas de desarrollo, tiene como origen, no la existencia de un Convenio Colectivo, sino el pacto de reconocimiento de antigüedad plasmado en el contrato de trabajo celebrado entre la entidad recurrente y su empleado, por lo que, siendo un pacto entre particulares, no ha de surtir los efectos pretendidos en cuanto a la exención pues no han de afectar a la relación jurídico-tributaria para con la Administración Pública.*



*Como indica la recurrente en su escrito de interposición, la jurisprudencia social ha indicado como procedente la indemnización en razón de la antigüedad reconocida superior al tiempo de prestación de servicios, cuando la misma lo haya sido a todos los efectos (o expresamente a los indemnizatorios por despido o cese). Ahora bien, tal procedencia indemnizatoria en el ámbito social no afecta al ámbito tributario en cuanto al alcance de la exención regulada en la LIRPF, pues los pactos entre particulares «no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas» (art. 36 LGT, cit.). Luego, es perfectamente imaginable que la indemnización procedente desde el punto de vista laboral por despido o cese de la relación laboral supere la indemnización exenta según la norma tributaria. Pues bien, en la medida en que la recurrente pretende hacer de necesaria coincidencia ambas cantidades, tal alegación ha de ser rechazada.*

*La Sentencia de la Sala de lo Social de este Tribunal, de 30 de junio de 1997 (rec. 2698/1996), al respecto señaló que «la doctrina ha sido ya unificada en casación para la unificación de doctrina; la sentencia de esta Sala de 8 de marzo de 1993 declara, respecto del cálculo de la indemnización correspondiente, que el módulo de cuarenta y cinco días de salario que establece el artículo 56.1.a) del Estatuto actúa sobre el tiempo de servicios prestados y no sobre la mayor antigüedad reconocida. Este criterio jurisprudencial tiene carácter consolidado, sin perjuicio de que haya un pacto o disposición en contra, que no es el caso, pues así se manifiesta en las sentencias de la Sala de 16 de enero y 30 octubre de 1984, 20 de noviembre y 17 de diciembre de 1985, 25 de febrero y 30 de abril de 1986, 5 de mayo, 2 de junio y 21 de diciembre de 1987, 28 de abril, 8 y 14 de junio de 1988, 24 de julio y 19 de diciembre de 1989 y 15 de febrero de 1990. También lo declaró así la sentencia de 27 de junio de 1991, aunque con la diferencia de que en el convenio colectivo aplicable se determinaba el cómputo, a todos los efectos, por la mayor antigüedad asignada en el contrato, procedente de servicios prestados en otros contratos anteriores, sin que se diera en el caso la responsabilidad por subrogación» [FD Segundo; doctrina que ha sido reiterada, entre otras en las Sentencia de la misma Sala, de 5 de febrero de 2001 (rec. núm. 2450/2000), y de 13 de noviembre de 2006 (rec. cas. para la unificación de la doctrina núm. 3110/2005).*

*Lo anterior nos conduce a que haya de reputarse como pacto indemnizatorio a los efectos del art. 7.e) de la LIRPF, a salvo las excepciones que se dirán, aquél por el cual se le reconoce al trabajador una antigüedad superior a la de prestación de servicios con el empleador contratante, que posteriormente tenga efectos en cuanto al aumento de la indemnización por cese o despido laboral, que es lo que ocurre en este caso. Conclusión a la que ya llegó la jurisprudencia social, a través de su Sentencia de este Tribunal de 14 de abril de 2005 (rec. núm. 1258/2004), en la que se dijo lo siguiente:*

*«El acuerdo de asignar al trabajador una antigüedad superior a la legalmente determinada por el tiempo de prestación de servicios en la empresa a efectos indemnizatorios produce el efecto de una indemnización pactada superior a la legal, por lo que su tratamiento ha de ser el mismo, salvo que se hubiera acreditado que aquel acuerdo era debido a subrogación por sucesión empresarial, ya que en tal caso el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores impone el mantenimiento del mismo contrato de trabajo» (FD Tercero).*

*Y a salvo, también, de lo que dejó sentado en relación con la concatenación de contratos dentro del mismo grupo empresarial, la Sala de lo Social de este Tribunal en*

*su Sentencia de 24 de julio de 1989 y en la que sustancialmente se indicó que «lo decisivo en el caso enjuiciado es que los servicios efectivos a la empresa, entendida como complejo económico a cuya producción está sirviendo el trabajador es la fijada en la sentencia recurrida, por más que la empresa en este decisivo sentido socio-económico esté compuesta de distintas personas jurídicas, cuando esta diversidad de personas jurídicas no ha tenido incidencia real alguna en la unidad y continuidad del trabajo prestado al grupo económico empresarial, como sucede en el caso de autos» (FD Cuarto).*

*Pues bien, en este caso, no alegándose la concurrencia de las anteriores excepciones (sucesión empresarial o concatenación de contratos laborales con el mismo grupo empresarial) que hubieran podido hacer procedente la totalidad de la indemnización abonada al trabajador, ha de concluirse que resultó procedente la regularización realizada por la inspección, lo que lleva anudado la desestimación del motivo primero.*

*Finalmente hemos de señalar, sin perjuicio de lo anterior, y de su irrelevancia a efectos de la exención, como se ha indicado, que de los arts. 14 y 15 del XVIII Convenio Colectivo de Banca (publicado en el BOE núm. 283, de 26 de noviembre de 1999, aplicable al caso de autos, no se puede desprender siquiera, como pretende la recurrente, que mediante el mismo se venga a reconocer la antigüedad a efectos indemnizatorios, pues su regulación hace referencia expresa y única a la retribución «en función de la antigüedad».*

**Indemnizaciones convenidas en el Servicio de Mediación Arbitraje y Conciliación (SMAC) que, conforme al aprecio probatorio de la Sala de instancia, no corresponden a despidos sino a la incentivación para aceptar la extinción de la relación laboral. No se les aplica la exención prevista legalmente para las rentas que constituyan indemnizaciones por despido [artículos 7.e) de la Ley 40/1998, y 9.1.d) de la Ley 18/1991]. STS de 22 de marzo de 2012 (RC 2975/2008).**

*«[...] comenzamos señalando que el artículo 63 del Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, en la redacción aplicable "ratione temporis", dispone que "Será requisito previo para la tramitación del proceso el intento de conciliación ante el servicio administrativo correspondiente o ante el órgano que asuma estas funciones que podrá constituirse mediante los acuerdos interprofesionales o los convenios colectivos a los que se refiere el artículo 83 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores".*

*El intento de conciliación en vía administrativa se hace efectivo mediante la presentación de la denominada "papeleta de conciliación", acto que interrumpe los plazos prescriptivos y suspende los de caducidad.*

*Si el intento de conciliación tiene éxito, las partes celebran un autentico contrato de transacción que tiene la fuerza ejecutiva de la sentencia, pero el órgano administrativo lo único que aporta son sus buenos oficios para que el acto tenga éxito. En este sentido, el artículo 10 del Real Decreto 2756/1979, de 23 de noviembre, dispone que "Abierto el acto, el Letrado conciliador, después de llamar a las partes, que podrán acudir acompañadas de un hombre bueno, comprobará su identidad, capacidad y representación y, previa ratificación del solicitante, les concederá la palabra para que expongan sus pretensiones y las razones en que se fundan, siendo facultativa la exhibición de documentos y otros justificantes.*

*Seguidamente invitará a los interesados a que lleguen a un acuerdo, con el auxilio, en su caso, de los hombres buenos, concediéndoles cuantas intervenciones sean pertinentes a tal fin, y pudiendo sugerirles soluciones equitativas. Mantendrá el orden en la discusión, con facultad para darla por terminada, tanto en caso de alteración de aquél como en el de imposibilidad de llegar a un acuerdo, teniendo en ambos supuestos por celebrado el acto sin avenencia.*

*Levantará acta de la sesión celebrada, y recogerá con la máxima claridad los acuerdos adoptados por los interesados. Si no existiera avenencia lo hará así constar expresamente".*

*De esta forma, el SMAC se limita a levantar acta del acuerdo adoptado o de la falta del mismo y el efecto ejecutivo y la autoridad de cosa juzgada que tiene lo convenido en acto de conciliación, es para las partes, sin perjuicio de que pueda servir para que los interesados se hagan acreedores a las prestaciones de desempleo. Y tan ello es así, que el artículo 67.1 de la Ley de Procedimiento Laboral establece que: "El acuerdo de conciliación podrá ser impugnado por las partes y por quienes pudieran sufrir perjuicio por aquél, ante el Juzgado o Tribunal competente para conocer del asunto objeto de la conciliación, mediante el ejercicio de la acción de nulidad por las causas que invalidan los contratos".*

*En la Sentencia del TJUE dictó de fecha 21 de febrero de 2008 (caso Robledillo) se puso de relieve la función del ente mediador en esta materia, al señalar:*

*"38. En segundo lugar, según el Real Decreto 2756/1979, el acto de conciliación extrajudicial que da lugar a un acuerdo sobre las indemnizaciones por despido se interesa ante los órganos del Instituto de Mediación, Arbitraje y Conciliación. El acuerdo así alcanzado no está sujeto a la aprobación por un órgano judicial y el conciliador no está facultado para controlar el contenido del acuerdo, cosa que sí puede hacer el órgano jurisdiccional, en virtud del artículo 84 de la LPL, en una conciliación judicial."*

*(...)*

*40. Es preciso concluir que las indemnizaciones por despido reconocidas en un acto de conciliación extrajudicial no ofrecen garantías suficientes a fin de evitar abusos, contrariamente a las que se determinan en un procedimiento de conciliación realizado en presencia de un órgano jurisdiccional y en el que la institución de garantía puede intervenir".*

*Pero prescindiendo de lo que acaba de exponerse, en el presente caso, la potestad de calificación del hecho imponible, que corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso administrativa, hace que no tenga porque compartirse ni la calificación de la causa de extinción del contrato de trabajo ni el carácter de la indemnización que se haya reconocido por las partes.*

*Así las cosas, la Sala de instancia, que no está vinculada por calificación alguna previa, según lo dicho, resuelve la cuestión en función de la apreciación probatoria que lleva cabo, mediante la aplicación del instrumento de la presunción.*

*En efecto, la Sala tiene en cuenta los siguientes hechos base:*

1º.- *Se ha producido una regulación colectiva de empleo, que ha afectado a unos 260 trabajadores y que no se ha sometido a la normativa laboral que exige la tramitación del correspondiente expediente.*

2º.- *Resulta "absolutamente inverosímil" que el número de trabajadores anteriormente indicado hubiera incurrido en causa de despido disciplinario.*

*También lo es que se hubiera intentado revestir de forma suficiente a los despidos supuestamente disciplinarios mediante expresión de su causa y atención a las formalidades y prevenciones legales exigibles en estos casos.*

3º.- *Las indemnizaciones satisfechas no guardan relación alguna con las previstas legalmente en el Estatuto de los Trabajadores para el caso de despido improcedente.*

*En efecto, desde luego, las cuantías abonadas no coinciden con las previstas en la citada normativa para el caso de despido, pero además, no se fijan en función de la base del salario percibido y de la antigüedad en la empresa, factores ambos que configuran el carácter compensatorio de la pérdida del empleo, sino de la mayor o menor proximidad de los trabajadores a la fecha de su respectiva jubilación. Dicho de otra forma, así como en el despido, la indemnización resulta proporcional al tiempo del servicio en la empresa, de tal forma que a mayor antigüedad también mayor indemnización, en el caso presente, "empleados con similar retribución y antigüedad percibían cantidades diferentes en razón de su edad en el momento de producirse el cese".*

*De los hechos indicados, la sentencia de instancia infiere que la indemnización abonada tiene por objeto, no retribuir la pérdida forzosa del puesto de trabajo, sino primar la extinción de la relación laboral en virtud de un pacto preconcebido con la empresa, anticipando a los trabajadores el cese de la actividad respecto de la fecha en que les correspondería en virtud de la jubilación legal obligatoria.*

*La apreciación probatoria de la Sala debe considerarse correctamente construida y desde luego no puede ser tachada de arbitraria o irrazonable.*

*Por todo lo expuesto, no ha lugar a acoger los motivos formulados.*

*Finalmente, esta es la solución que se ha dado en la Sentencia de esta Sala de 17 de noviembre de 2011 (recurso de casación 3979/07), confirmando la que había sido dictada también por la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo nº 218/04.*

[...]» (FJ 3º).

**Exención por despido, existencia de relación entre las dos empresas a las que, en periodos sucesivos perteneció el trabajado (piloto de líneas aéreas). Prueba de la vinculación y efectos de la presunción. STS 7 de noviembre de 2011 (RCUD 185/2008).**

*"(...) en méritos a los mismos hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales se llega a pronunciamientos distintos, y ello con base en dos doctrinas contradictorias en la interpretación del artículo 1º del Real Decreto 214/1999 que establece que "El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto quedará condicionada a la real efectiva desvinculación del trabajador con la*

*empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100, si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles".*

*Pues bien, mientras que la sentencia recurrida parte de la doctrina de que no es aplicable la aludida exención cuando se extingue un contrato para dar lugar al nacimiento de otra relación laboral bien con la misma empresa o con otra vinculada a aquella en los términos previstos en el artículo 16 de la ley 43/1995, la sentencia de contraste considera que aún en dichos supuestos de vinculación entre empresas, admite la prueba en contrario de la existencia de previa vinculación del trabajador con la nueva empresa.*

*Aquí se debe decidir que la doctrina correcta es la de la sentencia de contraste, pues así se induce sin mayores dificultades de la dicción literal del precepto, que permite destruir la presunción "iuris tantum", mediante la prueba en contrario, y sabido es que en los supuestos claros no cabe interpretación. (...). (FJ 4º).*

**Exención. Indemnización por incapacidad permanente, alcance del art. 9.1.e) de la Ley 18/1991. STS 20 de abril de 2011 (RCUD 374/2007).**

*"(...)Esta Sala, en la sentencia de 29 de Julio de 2008 (recurso para unificación de doctrina 108/2004) tuvo ocasión de pronunciarse sobre el alcance de la exención prevista en el artículo 9.uno e) de la Ley 18/1991, rechazando que una indemnización percibida de una compañía de seguros por incapacidad permanente absoluta causada por una enfermedad común, en virtud de seguro colectivo suscrito con la empresa, donde el demandante prestaba sus servicios profesionales, tuviera encaje en este apartado.*

*La fundamentación de la Sala fue la siguiente:*

*"Para resolver el problema propuesto hemos de partir de la STC de 20 de Junio de 2005 que, en un supuesto sustancialmente idéntico al ahora enjuiciado, acepta la constitucionalidad de la interpretación que dio la Sala, en sentido desestimatorio a la alegación sobre la aplicación de la exención. Aunque el Tribunal Constitucional admite que es una interpretación rigorista acepta la constitucionalidad de la solución adoptada por el Tribunal de instancia.*

*El problema, por tanto, de legalidad ordinaria es el de precisar cual es el sentido y alcance del apartado 9.1 e) de la Ley 18/91 que establece: "Estarán exentas las siguientes rentas: ... e) Las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las percepciones derivadas de contratos de seguro por idéntico tipo de daños hasta 25 millones de pesetas."*

*La solución a adoptar debe comprender el examen de formulación del hecho imponible y el de la exención invocada.*

*Parece indudable, del tenor literal de la exención invocada que ha de estarse en presencia de "indemnizaciones" derivadas de "daños" físicos o psíquicos y que la*

*exención sólo alcanza a la cuantía "legal" o "judicial" reconocida. Si la percepción deriva de contrato de seguro, su origen ha de ser también los daños a que el primer inciso se refiere y con un límite de 25 millones de pesetas.*

*Conforme a este texto no parece que la exención discutida pueda incardinarse en el primer apartado pues es evidente que la cantidad aquí percibida no tiene su origen en una "indemnización" que siempre implica un daño que no se tenía que soportar y proveniente de un tercero. Tampoco puede entenderse comprendida la pretensión del actor en el segundo inciso del precepto pues aunque se refiere a percepciones derivadas de contrato de seguro exige que su origen sea el mismo, es decir, "idéntico tipo de daños". En definitiva el precepto recoge como exención los daños físicos o psíquicos causados por una acción externa y violenta que no había obligación de soportar, ya mediara una relación aseguradora o fuera fijada la indemnización legal o judicialmente. Pero el precepto excluía las contraprestaciones derivadas de un contrato de seguro, que es lo que aquí ha sucedido. Es verdad que la Compañía aseguradora dice que ha pagado en concepto de "indemnización". No es ello así, ha pagado en virtud de una cláusula contractual que preveía cierta contraprestación para el caso en que ocurriera determinado evento, en este caso declaración de incapacidad permanente, y esto no es una indemnización, sino la contraprestación contractual que en el contrato de seguro se deriva para la aseguradora como consecuencia del pago de la prima por el asegurado".*

*Por otra parte, procede agregar que la Ley 18/91, a la hora de establecer el catálogo de rentas exentas, establece una diferenciación entre las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos con origen legal o judicial y las prestaciones proporcionadas por el sistema de Seguridad Social, lo que obliga a interpretar que estamos ante dos normas diferentes, cada una destinada a regular un conjunto de supuestos sin posibilidad de agrupación.*

*Siendo todo ello así, debe rechazarse que las prestaciones por incapacidad permanente parcial que, desde la modificación operada por la Ley 29/93, quedaron excluidas del art. 9.º b), puedan retener el privilegio de la exención, invocando su genérica condición indemnizatoria, por lo que ha de estarse a su singular régimen jurídico (...)" (FJ 4º).*

**Exención de los premios de loterías generados en otros países miembros de la Unión Europea. STS 28 de abril de 2011 (RC 4202/2008).**

*"(...) esta cuestión se ha pronunciado ya esta Sala en Sentencia de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4466/2007), en la que, al hilo de la imposición de una sanción por dejar de ingresar la cantidad correspondiente al premio de lotería francesa percibido y no declarado, nos pronunciábamos en los siguientes términos:*

*«Solventados el escollo que, erigido por los recurridos, impedía analizar la cuestión de fondo, resulta obligado señalar que, discutiéndose la procedencia de la imposición de una sanción, y de acuerdo con una doctrina reiterada de esta Sala, la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia con relación a la culpabilidad es, en muchas ocasiones, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede [sentencias de 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y de 9 de julio de 2009 (casación 1790/06, FJ 4º)], salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia este Tribunal [véanse, entre muchas otras, las sentencias de 25 de noviembre de 2003 (casación 1886/00, FJ 6º), 9*

de febrero de 2005 (casación 2372/02, FJ 4º) y 8 de octubre de 2008 (casación 6220/04, FJ 4º)].

*En el caso que nos ocupa, el defensor de la Administración del Estado únicamente ha invocado la vulneración del artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria, por considerar que no existían dudas interpretativas sobre el precepto (artículo 7.ñ) de la Ley 40/1998) cuya inaplicación por los sujetos pasivos del impuesto determinó el nacimiento de su responsabilidad; no imputa a la sentencia que combate el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio ni de las normas que rigen el reparto de la carga de la prueba o de las reglas de la sana crítica; tampoco trae a colación cualquiera de los otros supuestos excepcionales en los que este Tribunal ha declarado que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación. Razón más que suficiente para desestimar el recurso.*

*En todo caso, el análisis del fondo del asunto no arrojaría una decisión distinta.*

*En efecto, es doctrina reiterada de esta Sala que la simple afirmación, aisladamente considerada, de que no concurre la causa del artículo 179.2.d) de la actualmente vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [antiguo artículo 77.4 de la Ley de 1973], porque la norma es clara o la interpretación no es razonable, no es requisito suficiente para la imposición de una sanción [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), de 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04, FJ 11º, in fine)]. En esta última sentencia hemos señalado:*

*«[...] la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T.- no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice «[e]ntre otros supuestos»], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente».*

*Tampoco cabría sustentar la existencia de infracción en la pura referencia al desenlace de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, como aduce en este caso el abogado del Estado, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 -ni constituye ahora- infracción y porque no es posible sancionar por la sola referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad [sentencias de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97, FJ 4º), 18 de*

abril de 2007 (casación 3267/02, FJ 8º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º)]. En este sentido y, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 164/2005 (FJ 6º), ha afirmado que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio.

Finalmente, y a mayor abundamiento, es cierto que, como señala el abogado del Estado, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de noviembre de 2003, Lindman, no prejuzga el modo en que deba llevarse a cabo la armonización del tratamiento fiscal de los premios cosechados en juegos de azar. Pero también lo es que, en la citada sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que constituye una restricción a la libertad de establecimiento una legislación tributaria nacional que considera sujetos al impuesto sobre la renta los premios de lotería obtenidos en otros Estados miembros mientras que los ganados en el propio país quedan exentos (apartado 27 y parte dispositiva).

Y, tan es así, que el propio Tribunal de Justicia, en la sentencia dictada el 6 de octubre de 2009, Comisión/España (asunto C-153/08), ha declarado que nuestro país ha venido incumpliendo sus obligaciones para con la Unión Europea al mantener en vigor una legislación fiscal que exime de impuestos los premios obtenidos al participar en loterías, juegos y apuestas organizados en España por determinados organismos públicos y entidades establecidos en su territorio y que ejercen actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro, sin aplicar tal exención cuando los premios se logran en actividades de semejante índole organizadas por entidades del mismo carácter residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (apartado 49 y parte dispositiva). El Tribunal de Justicia dice literalmente que «la exención fiscal establecida en el artículo 7, letra ñ), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al tener como consecuencia un trato más favorable para los premios repartidos por los organismos y entidades enumerados en dicha disposición, constituye una restricción discriminatoria a la libre prestación de servicios, en perjuicio de los organismos públicos y de las entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en Estados miembros distintos de España y que persigan objetivos idénticos a los que persiguen los organismos y entidades enumerados en dicha disposición» (apartado 34), sin que dicha discriminación encuentre justificación alguna (apartados 36 y siguientes).

La doctrina contenida en esta sentencia añade un argumento más a lo ya señalado por la Audiencia Nacional, avalando no sólo la existencia de una interpretación razonable de la norma por parte de los obligados tributarios que excluye la posibilidad de sanción sino también la propia inadecuación de la norma española al ordenamiento comunitario.

Y frente a esta incontestable conclusión carecen de relevancia las protestas del abogado del Estado acerca del carácter posterior, en relación con lo hechos del litigio, de la sentencia Lindman (su argumento vale también para la sentencia Comisión/España) y, por consiguiente, sobre la imposibilidad de que los recurridos la hubieran tenido en cuenta a la hora de decidir su comportamiento fiscal. En primer lugar porque, como acabamos de apuntar, la existencia de ambos pronunciamientos evidencia que actuaron ajustándose a una interpretación razonable de la norma.



*En segundo término, porque, como acabamos de explicar en fecha reciente [sentencia de 28 de junio de 2010 (casación 2100/05, FJ 3º)], cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el marco de una cuestión prejudicial o de un recurso por incumplimiento, interpreta una disposición del derecho comunitario, en realidad se limita a aclarar y precisar su alcance, tal y como debe o habría debido ser entendida desde el momento de su entrada en vigor, de donde resulta que los jueces nacionales y, en general, quienes están llamados a aplicarla, deben hacerlo con ese entendimiento, incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que fija la exégesis correcta [véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot (asunto 24/86, apartado 27), 15 de diciembre de 1995, Bosman (asunto C-415/93, apartado 141), y 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (asunto C-184/04, apartado 53)]. Tal obligación únicamente queda excepcionada si, con carácter excepcional, el Tribunal de Justicia, en cumplimiento del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, limita esa posibilidad (sentencia Uudenkaupungin kaupunki, apartado 55). Pilares básicos de nuestro sistema constitucional (véanse los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución) quedarían en entredicho si los tribunales de justicia respaldásemos la imposición de una sanción a un sujeto pasivo que adaptó su comportamiento a una exégesis adecuada del ordenamiento jurídico, apartándose de una norma fiscal que se ha revelado contraria a dicho ordenamiento.*

*En cualquier caso, el principio que obliga a aplicar retroactivamente la norma sancionadora posterior más favorable sería suficiente para evidenciar la manifiesta falta de fundamento de la tesis que defiende el abogado del Estado en este recurso de casación, pues las sentencias del Tribunal de Justicia, que se integran en aquel ordenamiento jurídico, dejan claramente sentado que, en los términos previstos en el artículo 7.º de la Ley 40/1998, el premio de lotería ganado en Francia por don Moisés Emilio García Martín y doña Diana Gil Benito no podía quedar sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas» (FD Tercero).*

*Por tanto, siendo totalmente trasladable la citada doctrina al caso que nos ocupa, no cabe más que desestimar el motivo de casación aducido por el Abogado del Estado y entender improcedente tanto la liquidación girada como la imposición de la sanción a ella anudada.» (FJ 3º).*

## **I.2. Aspecto espacial**

### **I.2.1. Residencia en territorio español.**

**La presunción de residencia en territorio español de la persona física cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, incluso interpretada *contrario sensu*, con el fin de presumir la residencia habitual en Estados Unidos, admitiría prueba en contra y requeriría que tanto el cónyuge no separado legalmente como todos los hijos menores de edad dependientes de aquél residieran en ese país. STS de 15 de octubre de 2012 (RC 470/2009).**

*«Pues bien, ante todo, ha de rechazarse que sea aplicable, como alega la recurrente, la presunción *iuris tantum* que establecían las leyes de 1991 y 1998, aún entendida a *sensu contrario*, no ya sólo porque admitía prueba en contrario, sino porque para que jugase debían residir en España tanto el cónyuge como todos los hijos menores, aludiendo sólo la documentación presentada al acogimiento de un niño a finales de 1997, y su residencia principal efectiva en Estados Unidos.*

*Tampoco el certificado del Estado de Florida sobre la residencia de la recurrente durante los ejercicios comprobados aportado a las actuaciones, ni el acta de notoriedad expedida por un Notario de Florida en la que se hace un estudio pormenorizado del pasaporte y se incorporan declaraciones de testigos y otros documentos mercantiles, pueden ser relevantes, al no poder suplir a los certificados de residencia expedidos por la autoridad fiscal competente sobre la permanencia en el territorio y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

*Por otra parte, la restante documentación aportada para corroborar la residencia efectiva en Estados Unidos lógicamente tenía que ser analizada con los datos comprobados por la Inspección, por lo que la suerte del motivo depende si todos o alguno de los hechos que se tuvieron en cuenta son o no suficientes para inferir la conclusión que confirma la Sala.*

*Es cierto que alguno de los indicios que tiene en cuenta la Inspección, como las manifestaciones de la administradora Minne I Rosello, en cuanto se refiere a su intervención en los negocios de la recurrente durante 2000 y 2001, no pueden servir para inferir la residencia en años anteriores. Asimismo ni el reconocimiento por un representante ante la Inspección de la residencia en España en 1998 ni las manifestaciones de D. Heinrich Deutsch en diligencia de 1 de Febrero de 2002, individualmente consideradas, son suficientes para deducir la residencia en España.*

*Ahora bien, no cabe desconocer que en las actuaciones consta que en los ejercicios inspeccionados la recurrente obtuvo autorizaciones de residencia en España expedidas en 7 de Abril y el 29 de Octubre de 1998; que en las escrituras otorgadas que contempla el punto 4 de los hechos comprobados se señala que comparece la recurrente residente en Cala Ferrera (Santanyi) y domiciliada en Carrer des Faralló 81-93, lo que se reconoce también en las instancias presentadas en 1999 al Ayuntamiento de Selva con motivo de una petición de licencia de obras para realizar una construcción; también que suscribió fondos de inversión en 1998 y 1999, y que existieron importantes entradas y salidas de divisas en la entidad bancaria en Deutsche Bank durante esos ejercicios y, finalmente, que realizó actividad económica en España en esos años, sin que justificase el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en otros países, hechos todos suficientes para deducir que el centro de intereses económicos en estos ejercicios era España, lo que comporta el rechazo del motivo».*

**Se presumirá la residencia habitual en territorio español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. STS de 22 de febrero de 2012 (RC 477/2007).**

*«TERCERO.- En el segundo motivo, aduce el recurrente que la sentencia recurrida infringe el artículo 12 de la ley 18/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción vigente en el ejercicio 1994, al considerarle como residente en territorio español a los efectos del citado Impuesto, así como los artículos 114 y 118 de la ley 230/1963, General Tributaria, y la Jurisprudencia respecto de la carga de la prueba y los criterios de aplicación de la prueba por presunciones simples, todo ello también al amparo del artículo 88.1d) de la ley Jurisdiccional.*

*Para el recurrente los datos que recoge la Inspección y ratifica la Sala para declarar su residencia fiscal en España carecen de consistencia, pues al ser un hombre de negocios con una clara vocación internacional muchas de las circunstancias como la*

*titularidad de ciertos inmuebles o de vehículos en España, participaciones en sociedades residentes en España o la pertenencia a entidades recreativas pueden predicarse de otros muchos países en los que el sujeto pasivo desarrolla su actividad, habiendo probado, en cambio, entre otros extremos los siguientes:*

*a) La obtención de la tarjeta de residencia en Mónaco.*

*b) que sólo el patrimonio del recurrente situado en Francia (acciones de la sociedad francesa Affine) valorado por la propia Inspección española a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio en 860 millones de pesetas, representa más del 75% del patrimonio mundial del sujeto pasivo.*

*c) que adicionalmente, el contribuyente poseía de forma indirecta (a través de la entidad Mariella Real Stata Holding Stablishment ) un inmueble en Mónaco valorado en 450 millones de pesetas.*

*d) que sus hijos menores de edad residían y estudiaban fuera de España.*

*e) que el contribuyente disponía de su residencia habitual en Mónaco, donde desde 1988 alquilaba un inmueble en Av. Saint Román nº 7.*

*f) que si bien participaba en el Consejo de Administración de la sociedad española Carburos Metálicos en el año 1994 (pues los restantes certificados de otras empresas aportados por la Inspección no se referían al ejercicio de 1994), también lo hacía en los de diversas sociedades francesas (Euris, Imaffine y Affine).*

*g) que los vehículos estaban matriculados en régimen turístico, por lo que constituía indicio contrario de la residencia en España.*

*h) que aunque era miembro de entidades recreativas en España, también lo era de muchas otras en el extranjero, por lo que tal dato en nada prejuzgaba su residencia en España.*

*i) que las cuentas abiertas en España respondían a circunstancias coyunturales y que su importe era poco relevante, mientras que disponía de cuentas de mayor importancia en Mónaco, París y Boston.*

*j) que la mayor parte de las sociedades en que participaba el contribuyente estaban domiciliadas y eran residentes fuera de España.*

*[...]*

*QUINTO.- [...] conviene recordar que el artículo 12 de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción original, que es la que resultaba aplicable en el presente caso, establecía que "se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que permanezca por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en territorio español; b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos".*

*En el presente caso, el recurrente no declaró por el Impuesto en España en el ejercicio 1994, pero presentó el 7 de Julio de 1995 modelos 210, del que resultaba una cantidad a devolver de 14.084.241 ptas. al descontar de la cuota el importe del pago a cuenta*

(28.073.400 ptas.) ingresado el 23 de Mayo de 1995 por Martolinas, S.A. en el modelo 211, como retención en la adquisición de inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente.

Tampoco consta que presentara declaración fiscal por Impuesto sobre la Renta en calidad de residente en ningún otro país, y ante la comprobación que se efectuó, inicialmente referida a los ejercicios 1992 y 1993, aportó el interesado fotocopia de un carnet denominado "carte de sejour" en Mónaco, válido de 13 de Abril de 1993 a 6 de Septiembre de 1993 y un segundo carnet, valido de 8 de septiembre de 1993 a 6 de Septiembre de 1996, que no fue considerado por la Inspección probatorio de su residencia fiscal en Mónaco, por hacer referencia a aspectos administrativos, censales o de control de cambios, sin que acreditase la permanencia en Mónaco, ni que allí radicase su centro de intereses económicos.

En esta situación, la Inspección aportó a las actuaciones una serie de datos, con los que consideró probada la residencia del recurrente en España.

SEXTO.- En contra de lo que mantiene la parte, los hechos tenidos en cuenta por la Inspección, en cuanto obligada a probar la residencia, han de entenderse suficientes para inferir la conclusión a que llegó y que confirma la Sala.

Es cierto que cada una de las circunstancias que señalaba la Inspección (disposición de viviendas en España, bien en calidad de propietario directo, bien a nombre de sociedades controladas; realización de trabajos para empresas españolas, titularidad de vehículos; miembro de sociedades recreativas y deportivas; cuentas en Bancos situados en España y titularidad de una importante colección de obras de arte) individualmente consideradas no servían para deducir la residencia fiscal en España, pero no lo es menos que todas ellas en su conjunto evidencian unos vínculos muy importantes con España para deducir una permanencia habitual.

En todo caso, la Inspección puso de manifiesto en las actuaciones que el centro de intereses económicos del Sr. Hachuel se hallaba en España, habiendo quedado desvirtuada la afirmación de que su inversión en la sociedad francesa suponía el 75% de su patrimonio mundial.

En efecto, consta en las actuaciones que el Sr. Hachuel tenía en España como cabecera de una pluralidad de inversiones a la sociedad Portic, filial al cien por cien, primero de la sociedad suiza J Capital, siendo también único accionista, y luego de la sociedad Mariella de Liechtenstein.

A través de la filial Portic S.A. participaba en las sociedades españolas Variations Internacional, Servifilm Spain Cinematográfica, Serrano 50, Formen y Tortuga Lake.

También ostentaba el 100% de la sociedad Invisan Establiment de Liechtenstein, con unos activos en España en 1993 por valor de 932.075.000 ptas. acciones de Martolinas, S.A, 582.075.000 ptas, inmuebles, 200.000.000 ptas. y Pinturas y esculturas, 150.000.000 ptas. y de Palmira Overseas (Panamá), con acciones también de Martolinas, e inmuebles en Madrid y Sierra Nevada.

A su vez a través de la sociedad Martolinas participaba en la mayoría del capital de Inversiones Letinar, el 20 % de Euroinmobiliaria S.A y el 6,2 % de Tesouro.

*Además consta que H.Capital, que fue absorbida por Portic en 1.991, tenía 401.698 acciones de Banesto, que pasa a ostentar el Sr. Hachuel al serle abonadas como precio de la operación de venta por éste a Portic del 100% de Invisan. Por su parte, J. Capital también tenía acciones de Banesto.*

*Por todo ello, no cabe hablar que la Sala haya quebrantado las reglas sobre la prueba presuntiva, pues la declaración de la sentencia se funda en inferencias a partir de determinados hechos que considera probados».*

**En el mismo sentido, STS de 16 de febrero de 2012 (RC 2534/2007, FFJJ 4º a 7º).**

**Determinación del lugar de residencia del sujeto pasivo. Cambio de residencia y centro de actividades. STS 16 de junio de 2011 (RC 4029/2008).**

*“(…) los documentos aportados por el recurrente no se consideraron, ni por la Administración ni por el Tribunal de instancia, con suficiente virtualidad como para deshacer la presunción de residencia en España.*

*Al margen del componente valorativo, cuyo conocimiento está vedado a la vía casacional salvo que se hubiese utilizado el cauce de impugnación de la valoración de la prueba [entre otras, Sentencias de 17 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5707/07), FD Segundo; de 24 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 3394/05), FD Primero; 16 de febrero de 2009 (rec. cas. núm. 6092/05), FD Cuarto; y 8 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 6411/2004), FD Cuarto], lo que no ha sucedido en este caso, a la misma conclusión llega esta Sala una vez analizados los documentos aportados por don Sergio (folios 18 a 23 del expediente administrativo ante el TEAR). En concreto:*

*- Autorización de residencia en Andorra emitida por Els Veguers, de fecha 4 de mayo de 1993, en el que se hace constar que no autoriza para trabajar (folio 18).*

*- Autorización ordinaria de residencia emitida por el Director de la Policía de fecha 7 de junio de 1996 y con validez desde el 6 de junio de 1996, en el que figura como "rentista" (folio 20).*

*- Certificado emitido por el cónsul menor de la Parroquia de Canillo, de fecha 27 de enero de 1998 en el que certifica que el Sr. Bruguera es residente en la mencionada parroquia desde el 13 de julio de 1995 (folio 21).*

*- Certificado emitido por un miembro de la Policía andorrana, de fecha 10 de febrero de 1998, en el que hace constar que «tiene domicilio en este Principado desde el año 1992 y disfruta del permiso de residencia nº 103.791 válido hasta el día 6 de junio de 1999» (folio 22).*

*- Certificación del Presidente de la Federación Andorrana de Tenis, de fecha 27 de enero de 1998, en el que hace constar que el Sr. Bruguera es asesor técnico desde el año 1993 desarrollando actividades puntuales y periódicas (folio 23).*

*Teniendo en cuenta que algunos de los documentos anteriores son certificados emitidos en fechas muy posteriores al año 1993, que otros ni siquiera certifican dato alguno con relación al ejercicio 1993 e, incluso, que algún otro, como el certificado de la Policía, parece establecer el domicilio y la residencia desde el año 1992 en Andorra cuando, como consta en el Acta de Inspección, en el ejercicio 1992 declaró como residente en España, nos lleva a la conclusión de que la Administración tributaria ha aplicado lo*

*previsto en el art. 12 de la LIRPF, estableciendo la presunción de residencia en España conforme al apartado b) del mencionado precepto, y sin que la parte recurrente haya podido acreditar de modo suficiente la residencia en Andorra durante el ejercicio 1993.*

*Resulta igualmente difícil cohonestar el contenido del certificado emitido por el Presidente de la Federación Andorrana de Tenis en el que hace constar que el Sr. Bruguera es asesor técnico desde el año 1993 desarrollando actividades para ella, y la Autorización de residencia en Andorra emitida por Els Veguers, de fecha 4 de mayo de 1993, en la que se hace constar que no autoriza para trabajar. Así lo ha puesto de relieve la Sentencia de instancia al señalar que existe «cierta contradicción, puesto que en la autorización de residencia se explicita claramente que no tiene permiso para trabajar y según la certificación de la Federación ha desempeñado el cargo de asesor técnico desde 1993 y desarrolla actividades puntuales y periódicas para la misma, pero sin concretar con qué carácter se desempeña dicha función, si es retribuida o no y cuándo se han efectuado las actividades» (FD Quinto).*

*El recurrente imputa a la Administración que «no ha podido aportar prueba alguna, ni informe de la Policía Municipal, ni testimonio personal de su pretendida residencia barcelonesa, ni de un solo consumo de luz, agua, electricidad o cualesquiera otros gastos ordinarios que permita siquiera presumir su estancia en Barcelona, ni de su pertenencia a un club deportivo, cultural o social de Barcelona; ni de tener cargo o trabajo alguno para la Federación Española o Catalana de tenis» que permita considerarlo residente en España.*

*Pero el mismo defecto que achaca a la Inspección es predicable de su actuación, tal como pone de manifiesto primero la Inspección, y posteriormente el TEAC y la Audiencia Nacional, al señalar que la parte recurrente no ha aportado documento alguno que permita probar su residencia efectiva en Andorra. En este sentido, en el Informe ampliatorio al Acta, señala el actuario que «los documentos expedidos por Andorra, considerado por la legislación española paraíso fiscal, son claramente insuficientes para ser considerado, de acuerdo con la normativa vigente en nuestro país, como residente en Andorra» (pág. 1). De forma más concreta, se refiere el TEAC al hecho de que «en cuanto a los dos presuntos “domicilios” en Andorra, ni se han aportado al expediente los posibles contratos de compra o arrendamiento, ni recibos que pudieran confirmar la utilización de los inmuebles (agua, luz, teléfono, etc.)» (FD Sexto). Y, en el mismo sentido, la Sentencia de instancia pone el acento en que «el certificado emitido por el cónsul menor de la Parroquia de Canillo, así como del miembro de la Policía andorrana, para acreditar la residencia del interesado en una determinada parroquia, tampoco gozan de fuerza probatoria suficiente, por cuanto, no existe contrato de arrendamiento, ni de propiedad de inmueble alguno, ni se indica una dirección concreta en que la parte reside ni mucho menos se aporta dato o recibo alguno de consumos derivados de una residencia habitual» (FD Quinto).*

*Es más, el propio recurrente ofrece datos que impiden considerar que ha tenido su residencia efectiva en Andorra en el año 1993. Así, en el escrito de interposición del recurso de casación afirma que «está reconocido en el propio expediente que Don Sergio Bruguera, de estado civil soltero, y viajero permanente debido a su profesión estuvo jugando campeonatos de tenis fuera de España por lo menos durante 213 días, aunque es notorio que, dada la duración de once meses del circuito de la ATP, la permanencia fuera de España fue muy superior a esos 213 días admitidos por la Inspección» (pág. 3), lo cual significa que la misma conclusión debe alcanzarse con*

*relación a los días de permanencia en Andorra, es decir, que durante más de 213 días no ha podido encontrarse en el mencionado territorio.*

*Por el contrario, son datos que no han sido combatidos por el recurrente los siguientes: que venía residiendo en España hasta el año 1993; que su círculo familiar (padre) reside en España; que su padre es, a su vez, su manager y entrenador; que «se entrena habitualmente en la escuela de tenis de su padre», aunque esto se produzca «en sus escasas estancias en España»; y que en España se encuentra la sociedad transparente denominada Geacomer S.A., propiedad del Sr. Bruguera al 90 por 100, titular de varios inmuebles y perceptora de sus rendimientos publicitarios.*

*Por lo tanto, el hecho de que venía residiendo en España hasta el año 1993 unido, por un lado, a una serie de datos que le siguen vinculando a este territorio en ese ejercicio y, por otro, a la escasa fuerza probatoria de los documentos aportados para hacer valer su residencia en Andorra, conducen indefectiblemente a confirmar la solución mantenida por el Tribunal de instancia.*

*Finalmente, tampoco es verdad que, como manifiesta el recurrente, la Sentencia impugnada «no es más que una copia» de la Sentencia de 3 de julio de 2003 y que se han reproducido «los argumentos mantenidos en esa otra Sentencia». Por el contrario, la Sentencia de 26 de junio de 2008 acude a la del 2003 para poner de manifiesto la interpretación que la Sala de instancia ha hecho del concepto de residencia habitual. Y establecido ésta, dedica un fundamento jurídico entero a valorar los documentos que el recurrente ha aportado en este caso, resolviendo con base en las circunstancias concretas. (...)» (FJ 3º).*

**Determinación de la carga de la prueba de la residencia habitual. El club que contrata a jugadores por tiempo inferior a 183 días, cumpliendo sus deberes formales y materiales por IRPF, no viene obligado a probar que dichos jugadores no tienen el centro de sus intereses económicos en España. STS 28 de enero de 2011 (RC 4201/2007).**

*“(...) lo que se cuestiona es la de la modalidad de sujeción al Impuesto del jugador durante el ejercicio 1998, si por obligación real, como sostiene el Club, lo que le hizo cumplir con las obligaciones formales y materiales derivadas de esta consideración, o por obligación personal, como sostuvo la Administración y es ratificado por la sentencia de instancia. El criterio que emplea la ley para aplicar una u otra modalidad de sujeción es el de la "residencia habitual en territorio español". Y conforme a los términos de la ley, "se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca por más de 183 días, durante un año natural, en territorio español", lo que ha quedado descartado y no fue objeto de discusión entre las partes, y "b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos". Estamos ante un concepto que es configurado por la ley a los efectos fiscales que interesa, por el que rige criterios propios y exclusivos no extensibles a otros ámbitos, y que en base precisamente al ámbito que le sirve de referencia y la función llamada a cumplir debemos entender que se refiere la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF, como en otras ocasiones se ha manifestado por este Tribunal, "es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo".*

*Ya se ha dado noticia de las razones que empujaron a la Sala de instancia a considerar que el "centro de intereses económico" estaba en España, por lo que "era la entidad recurrente a quien correspondía", conforme a las reglas de la carga de la prueba, artículo 114 de la LGT y 217 de la Ley 1/00, aportar al proceso las pruebas pertinentes para acreditar su residencia en otro país, pues la Administración española ya había sustentado su pretensión, basada en que el centro de sus intereses económicos estaba en España", y con cita del CDI con Australia deriva la Sala de instancia que la prueba, certificados de las autoridades competentes, corresponde al sujeto pasivo. A nuestro entender no es correcta la aplicación que realiza la Sala del expresado artículo 114, en primer lugar porque contiene la sentencia una pura petición de principio, puesto que parte de que "la Administración española ya había sustentado su pretensión, basada en que el centro de sus intereses económicos estaba en España", cuando es precisamente ese hecho, que en definitiva determina la residencia habitual, el que debe ser objeto de prueba por parte de la Administración; en segundo, por no considerar la situación jurídica que ocupa el Club en la concreta relación tributaria que nos ocupa, en tanto que es sujeto pasivo retenedor, no contribuyente, y como tal debe serle exigida la carga de la prueba, esto es, es el obligado a retener, no el obligado a asumir la carga tributaria derivada del hecho imponible; y es evidente que tanto el artículo 12 de la Ley 18/1991, como el CDI con Australia, que aplica la sentencia de instancia, artº 4, cuando se refieren al sujeto pasivo se está refiriendo en exclusividad al contribuyente, no a otro.*

*El hecho determinante es el de la "residencia habitual" del jugador Paul Rogers, que en 27 de mayo de 1998 se desvinculó del Club y viajó a Australia, exigiendo el concepto legal la acreditación de este presupuesto fáctico. El juego de las reglas de la carga de la prueba no puede desvincularse de la concreta relación tributaria y de las obligaciones que en la misma asumen las partes, no estamos en presencia de lo que podríamos denominar obligación tributaria principal, entre contribuyente sujeto a IRPF y la Administración Tributaria, sino ante el sujeto pasivo retenedor que asume una determinada obligación, de carácter formal y material, con la Administración Tributaria, en función de la concreta obligación tributaria principal. Y es en este contexto en el que debe aplicarse el artº 114 de la LGT.*

*No es objeto de discusión que la obligación de retener a cuenta del I.R.P.F. constituye un deber fiscal de carácter autónomo, arts. 98 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, y 42 y 43 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre; de suerte que el ingreso anticipado o la retención a cuenta debe separarse de la futura obligación tributaria que con el se relaciona, dado que la obligación de practicar la retención y realizar el correspondiente ingreso supone una obligación autónoma que genera verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental que se extinguen por el ingreso anticipado, surgidas, asimismo, de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo y cuyo objeto es precisamente el ingreso anticipado. Por lo que como se ha dicho por este Tribunal en ocasiones precedentes, en consecuencia, puede concluirse que en los tributos en que se prevé la retención y el ingreso a cuenta o aquellos otros en que se regula el pago fraccionado, la prestación tributaria no se ingresa íntegramente a través del mecanismo ordinario de una obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible sino que constituyen unas obligaciones diferentes, surgidas de otros presupuestos de hecho cuyo objeto es el ingreso de determinadas cantidades de dinero.*

*En el caso que nos ocupa, el Club, obligado a retener, ha creído que ha practicado correctamente la retención por IRPF, Obligación Real, sin que conste que el sujeto*



*pasivo contribuyente se opusiera a dicho parecer. En principio, es de prever que la discrepancia ha surgido más tarde, cuando la obligación principal debía estar ya liquidada por el sujeto pasivo contribuyente. No es el sujeto pasivo contribuyente quien discrepó de la retención que se le practicó en su consideración de no residente, sino que es la Administración Tributaria quien toma esa iniciativa, la que viene obligada a probar el hecho constitutivo de su pretensión, cual es la residencia habitual en España del jugador en el ejercicio de 1998. Por el contrario el Club, respecto de la residencia habitual del jugador en la temporada 1998, sólo tiene la constancia en el momento en el que nace su obligación de retener, de que el contrato que le une con dicho jugador finaliza al día 28 de mayo de 1998, los hechos, presupuestos de la residencia habitual, el lugar en el que debe mantener el centro de sus actividades económicas, excepto en lo que respecta al propio contrato y en cuanto futuro que traspasa el ámbito temporal de la relación contractual, escapan de las previsiones fácticas que le pudieran ser exigidas, son parámetros que no podían ser tomados en consideración por el retenedor. Desde esta perspectiva, incluso, pudiera vislumbrarse una conducta abusiva por parte de la Administración, que aún a pesar de la conformidad entre retenedor y contribuyente, a pesar del ingreso por parte del retenedor de las cantidades correspondientes a las retribuciones percibidas bajo la imputación de IRPF, Obligación Real, se desentiende de la suerte que ha corrido la obligación principal, y ningún esfuerzo realiza a los efectos de investigar la residencia habitual del jugador, que consta que se fue de España tras el contrato con el Club y que fichó en esa temporada por un equipo australiano, cuando además las obligaciones que tanto la normativa española, como el CDI con Australia, regulan a estos efectos la situación del sujeto pasivo contribuyente y establece obligaciones a los efectos de determinar la residencia habitual que reparte entre este sujeto pasivo contribuyente y la Administración Tributaria; al punto que obvia una posible doble imposición, cuando la Administración pudo y debió probar la concreta situación tributaria del jugador en el ejercicio de 1998, pues dispone de medios para ello, más cuando cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), su permanencia sólo es posible cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza, por lo que siendo presupuesto necesario para determinar la obligación del retenedor, el que el jugador viniese sujeto a la obligación real o a la obligación personal, y en definitiva dado que la obligación de retener, accesoria, quedaba delimitada en función de la obligación principal, y viniendo obligada la Administración a su determinación en base al domicilio habitual del jugador, no parece lógico que se desentienda absolutamente de esta, pues como decimos disponía de los medios adecuados a dicho fin, más si el sujeto pasivo contribuyente cumplió con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada. Problema que se resolvería si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF. Como se ha dicho en otras ocasiones por esta Sala, "Es cierto que puede darse la circunstancia de que no se haya extinguido la obligación principal. Tal ocurre en el caso de falta de presentación de declaración en el Impuesto por el contribuyente a quien no se retuvo, en el de omisión en ella del ingreso correspondiente e incluso en el de elevación al íntegro, al margen de que proceda o no. Sin embargo, no es menos cierto que la Administración, que es la que cuenta con las declaraciones formuladas por el Impuesto y con medios suficientes para ello, pudo comprobar, y probar en el expediente administrativo o en el proceso, que no se había producido la extinción de la obligación del sujeto pasivo y que en*

consecuencia, la exigencia del importe de la retención no comportaba doble tributación. Y sin embargo, no desplegó ninguna actividad en ese sentido (...). Por todo ello, está más que justificado que en aplicación del principio de unidad de doctrina respecto de la sentencia de esta Sala de 5 de marzo de 2008, antes indicada, que se ha decantado por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, se proceda a la estimación del recurso de casación interpuesto", y continuábamos diciendo que "Ahora bien, sin perjuicio de que ahora se siga el criterio que se ha marcado últimamente en la Sentencia de 5 de marzo de 2008, la defensa de la obligación de retener como autónoma no puede justificar que una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), ante una regulación del sistema de retenciones, que resulta imperfecta, se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor y siendo la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto". En definitiva, se debe discrepar de la sentencia recurrida, y conforme al artº 114 de la LGT, la carga de la prueba correspondía a la Administración Tributaria, que como se ha indicado se desentiende absolutamente de probar la residencia habitual del jugador, sin que además podamos estar conforme con el parecer de la sentencia cuando invoca la aplicación del artº 4 del CDI con Australia, puesto que al sujeto pasivo que se refiere es al contribuyente, no al retenedor, y porque en definitiva, ningún esfuerzo se ha realizado por la propia Administración Tributaria para determinar una posible residencia del jugador en Australia a los efectos de aplicar un Convenio que lo que trata de evitar es la doble imposición y que establece como criterio determinante de la potestad tributaria entre los dos países firmantes, en lo que a las personas físicas se refiere, el de la residencia; pero es que incluso desde la postura doctrinal de la autonomía de la obligación de retener, identificado el contribuyente, no hubiera supuesto un esfuerzo excesivo incorporar al expediente inspector la información acerca de la situación tributaria del jugador cuando como sucede en este caso se trata de retenciones exigidas 'ex post' al mecanismo normal de gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin embargo, nada se hizo en este aspecto, limitándose la Administración, una vez más, a la mera exigencia de la obligación de retención y a mantener una nueva actitud pasiva con los efectos antes indicados.

Lo cual nos ha de llevar a estimar este motivo del recurso sin necesidad de entrar a dilucidar el resto de las alegaciones opuestas» (FD Séptimo).

La misma conclusión debemos alcanzar con relación al ejercicio 1997 de acuerdo con los datos que obran en el expediente. En efecto, consta en el expediente el contrato suscrito por el jugador con el Club, de fecha 11 de agosto de 1997, abarcando el período 1997/1998, estableciéndose una cuantía a percibir por el jugador de 350.000 dólares, que deben ser abonados en diez mensualidades de 35.000 dólares, cada una, desde el 28 de agosto de 1997 al 28 de mayo de 1998. Consta, asimismo, que el país del que procede cuando llega a España era EEUU.

Por lo tanto, partiendo del hecho de que durante el ejercicio 1997 el jugador Paul Rogers no permaneció en España más de 183 días -tal como reconocen tanto la Administración como la Sentencia impugnada-, a la Administración le correspondía la carga de la prueba sobre la residencia habitual del jugador, prueba que, sin embargo, no realizó, sin que pueda en este caso invocarse la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España y EEUU. En consecuencia procede la

*estimación del motivo, que supone la consideración como no residente del jugador Paul Rogers y la corrección de las retenciones practicadas por el Club.” (FJ 9º).*

**Fijación de la residencia habitual por el criterio del centro de intereses vitales. STS 13 de octubre de 2011 (RC 2283/2008).**

*“(…) debemos comenzar recordando que, el citado precepto establecía los criterios para determinar la residencia fiscal en España a los efectos del mencionado tributo, con el siguiente tenor literal:*

*«Uno. Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.*

*Dos. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*

*Tres. Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural».*

*Pues bien, con relación al concepto de residencia esta Sala ha declarado en la Sentencia de 11 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 8294/2003) que «[d]e un lado, se exige un elemento espiritual, la "intención" de residir en un lugar determinado. De otra parte, es necesario que se dé un elemento material, la residencia efectiva. La doctrina de la Sala 1ª sobre este problema ha vacilado entre dar relevancia al elemento subjetivo o al objetivo. En materia fiscal y para el legislador de 1978 no ofrece dudas que el elemento relevante es el elemento objetivo. Por eso el artículo sexto, alude al elemento objetivo de la "permanencia" como rasgo definidor de la residencia. Establece también el apartado segundo una presunción de residencia cuando por las circunstancias en que tenga lugar la ausencia se puede inducir (lo que parece hacer presumir un elemento intencional de permanencia) que no durará más de tres años. Por tanto el cambio de residencia para la norma fiscal de 1978 exigía no sólo una voluntad de residir en otro lugar, sino la efectividad de esa voluntad. Es decir la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español [...]. Desde la perspectiva del concepto de residencia que utiliza el legislador de 1978 se puede ser residente en España, o, en otro lugar. Pero lo que resulta indudable es que no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar sí a ello no se añade la efectiva residencia en el punto elegido[...]. Finalmente, las referencias que en la sentencia se hacen al "círculo de intereses de la actora" hay que entenderlas no como aplicación de los criterios de la Ley 18/91 -por otra parte perfectamente legítimos en lo que se refiere a los ejercicios 92 y 93- sino como mecanismos que, junto con otros, y la falta de prueba de residencia en país distinto a España, demuestran la residencia de la recurrente en territorio español» (FD Cuarto). La doctrina expuesta, aunque dictada conforme a la anterior Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, resulta igualmente aplicable a la Ley*

18/1991, como recordamos en la Sentencia de 16 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 4029/2008), FD Tercero.

*Por lo tanto, conforme a la mencionada jurisprudencia, el «círculo de intereses» sirve como «mecanismos que, junto con otros, y la falta de prueba de residencia en país distinto a España, demuestran la residencia de la recurrente en territorio español». Y esto es precisamente lo que, de forma correcta, ha hecho la Sala de instancia, es decir, acudir ante la no concurrencia de cualquiera de los dos criterios establecidos en el apartado 1, y la ausencia de acreditación de la residencia efectiva en otro Estado, a la presunción de residencia en España conforme a los parámetros recogidos en el art. 12.2 de la LIRPF.*

*Por el contrario, la argumentación de los recurrentes resulta errónea en alguna de las afirmaciones realizadas. Así, no es cierto -como sostienen los recurrentes- que «queda acreditado que el centro de intereses económicos no se encontraba en España al quedar demostrado las actividades empresariales y profesionales del Sr. Khan y, por el contrario y en este aspecto, la inexistencia de ingresos generados en España». Precisamente, la Sala de instancia ha afirmado expresamente que no se ha probado la residencia en otro país, sin que ésta se pueda derivar de la documentación aportada por los recurrentes. Y, en ningún momento, considera acreditado que el centro de intereses económicos esté en otro Estado.*

*En segundo lugar, afirma la representación procesal de don Asad y doña Carmen que «no se dan ninguno de los dos elementos objetivos que el art. 12.1 establece para la atribución de la residencia Española del sujeto pasivo, por lo que no puede operar la presunción contenida en el n° 2 del precepto ya que la misma no es de aplicación», en virtud de «la actividad probatoria llevada a cabo».*

*Al contrario, la presunción del art. 12.2 de la LIRPF opera precisamente cuando no se ha podido acreditar que el obligado tributario ha permanecido más de 183 días en España o tiene aquí su centro de intereses económicos. Y, es ante esta situación cuando tiene sentido que opere la presunción de residencia y que, como presunción iuris tantum, admite prueba en contra que acredite la residencia habitual en otro Estado; prueba que corresponde a la parte y que, en el caso que nos ocupa, los recurrentes no han podido aportar. (...)» (FJ 4°).*

### **I.3. Aspecto temporal**

#### **I.3.1. Imputación temporal de rentas.**

**La regla especial de imputación de rentas en las operaciones a plazos del artículo 56.4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cede frente a la regla de la valoración de operaciones vinculadas del artículo 8 de esa misma Ley 18/1991. STS de 19 de julio de 2012 (RC 3075/2009, FJ 4°).**

**Rendimientos del trabajo personal. Los rendimientos del trabajo personal en especie derivados del ejercicio de las opciones de compra sobre acciones de la sociedad matriz, conferidas a los empleados de la sociedad filial en los planes de opciones de compra sobre acciones, se entienden producidos en el momento de ejercicio de dichas opciones de compra. STS de 8 de junio de 2012 (RC 4496/2009).**

*«(...) como bien explica la sentencia de instancia, el rendimiento del trabajo sujeto al IRPF por razón de los planes de opciones sobre acciones se devenga con el ejercicio de la opción y consiguiente adquisición de las acciones o participaciones de la entidad concedente, que es el momento en el que se puede establecer la diferencia entre el precio de ejercicio de la opción para el empleado y el valor de mercado de la correspondiente acción o participación.*

*Frente a la invocación de la norma general sobre imputación temporal de ingresos y gastos en el IRPF, efectuada en el recurso de casación que nos ocupa, existen una serie de reglas especiales para la imputación de determinados rendimientos; y en particular, por lo que al objeto del recurso de autos se refiere, se establece una norma especial para la imputación temporal de las denominadas rentas estimadas, que, de acuerdo con el artículo 14.2.f de la Ley del IRPF, se imputarán al periodo impositivo en que se entiendan producidas; siendo las denominadas rentas en especie una categoría de las rentas estimadas a que precisamente se refiere el artículo 14.2.f) de la Ley del IRPF.*

*Rentas en especie que se definen en el artículo 46.1 de la Ley del IRPF, como la utilización, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita, o por precio inferior al normal de mercado.*

*Y una de las categorías de rentas en especie contempladas por nuestra Ley del IRPF son precisamente los "rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra de acciones...", a los que alude tanto el artículo 17.2.a), párrafo tercero, de la Ley del Impuesto, al hablar de su posible reducción, como el artículo 48 de la misma Ley a la hora de hablar de su estimación.*

*Como se desprende de lo anteriormente expuesto, las rentas en especie se entienden producidas cuando tenga lugar el consumo u obtención por parte del particular, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. Y en el caso concreto de los planes de opciones de compra de acciones concedidos por las empresas a sus trabajadores, los rendimientos se entienden producidos en el momento de ejercicio de las correspondientes opciones de compra de acciones, que es el momento en el que se puede producir además su estimación o valoración, por diferencia entre el precio al que se hubiera atribuido derecho al trabajador a comprar las acciones, y el precio efectivo de las mismas en el momento de su adquisición.*

*Se trata de un método de imputación temporal de esta categoría especial de rentas que resulta plenamente lógico y congruente con sus especiales características, comunes a los efectos que nos ocupan a otras rentas en especie derivadas del trabajo, que también consisten en la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita, o por precio inferior al normal de mercado.*

*Se ha sostenido que en estos casos no existe obtención de derechos por precio inferior al de mercado, sino un contrato de opción sobre acciones que se perfecciona de acuerdo con los precios establecidos en el mercado, derivando el beneficio obtenido del incremento del valor de las acciones en el mercado desde que se adquirieron los derechos de opción hasta que se ejercitaron los mismos, por lo que el incremento de valor no deriva del trabajo de los empleados sino de la evolución de la acción en el mercado de valores, que supone un incremento de patrimonio que se pone de manifiesto cuando los empleados transmiten las acciones.*

*Sin embargo, esta Sala no puede aceptar esta argumentación, pues el contrato de opción de compra aparece funcionalmente conectado con el contrato de trabajo, comportando aquél la posibilidad de obtener por parte del trabajador un beneficio consistente en la diferencia entre el valor de las acciones en el momento del ejercicio de la opción y el precio del ejercicio pactado. Es, desde luego, un beneficio aleatorio, porque si el valor de las acciones durante el periodo de ejercicio no supera el precio pactado no se obtendrá ningún beneficio patrimonial del trabajador, pero tiene la posibilidad de no ejercitar su derecho de compra; por el contrario si el valor de la acción después del tiempo marcado es superior al valor fijo concertado, el empleado adquiere las acciones al precio inicial y obtiene una plusvalía.*

*Por tanto, una vez ejercitada la opción, se convierte en la obtención de un bien, la acción, a un precio inferior al normal del mercado, que deriva de su condición de empleado, lo que encaja en la definición fiscal de retribución en especie, sin que el hecho de que haya mediado el pago de un precio de mercado en la entrega de las opciones sea incompatible con la existencia de tal retribución, porque aún con dicho pago la utilidad a favor del empleado existe en la medida en que pudo comprar las acciones por precio inferior al de mercado (ex argumento sentencia 4 de abril de 2012; casación núm. 684/2008 y sentencia de 5 de octubre de 2011, casación núm. 6129/2007).*

*Por otra parte, en los planes de opciones sobre acciones que conceden las empresas a sus trabajadores, no se contempla la posibilidad de que el trabajador negocie las correspondientes opciones de compra de acciones en un mercado secundario oficial, como si esas opciones fueran derechos adquiridos en firme por el trabajador y éste pudiera a partir de un determinado momento comercializarlas, sino únicamente la posibilidad de que el trabajador mismo, con carácter personalísimo, ejercite esas opciones bajo determinadas condiciones y en determinados plazos: motivo por el cual resulta más que discutible encajar esos rendimientos en el esquema que esboza el escrito de interposición del recurso; con arreglo al cual, una vez que el trabajador ha adquirido los derechos de opción de compra de acciones, los beneficios que se pudieran devengar por razón del ejercicio de dichas opciones deberían calificarse como ganancias patrimoniales, derivadas de la realización de plusvalías latentes con ocasión de una modificación en la composición del patrimonio del sujeto pasivo.*

*El esquema defendido por el recurrente podría encajar en un sistema en el que las empresas entregaran a título firme y definitivo determinadas opciones sobre acciones a los trabajadores, que pudieran a partir de ese momento negociar esas opciones en el mercado libre, como cualquier otro operador: pero ni este es el esquema habitual de los planes de opciones sobre acciones que las empresas conceden a sus trabajadores, ni este es en particular el esquema de los planes de opciones sobre acciones de trabajadores que contempla nuestra Ley del IRPF; y en cualquier caso, en ningún momento se ha acreditado en el Recurso de autos que ese fuera el esquema del concreto plan de opciones sobre acciones considerado en las actuaciones» (FJ 4º.3).*

**Rendimientos de actividades económicas. Las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional deben imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen. Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado, se imputarán fiscalmente al ejercicio en que se**

**devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. SSTS de 25 de junio de 2012 (RCUD 4096/2011, FJ 5º) y 18 de junio de 2012 (RCUD 5784/2011, FJ 5º), entre otras. Contienen voto particular.**

**Rendimientos de actividades económicas. Los ingresos derivados de inmuebles construidos por encargo y con contrato deben imputarse al ejercicio económico en el que estén en condiciones de entrega material, esto es, sustancialmente terminados, debiéndose entender por tal situación aquella en la que los costes pendientes no sean significativos. No serán significativos cuando se hayan incorporado al menos el 80 por 100 de los costes de construcción, excluido el terreno, en aplicación de la regla especial dispuesta en la Adaptación del Plan General de Contabilidad para las empresas inmobiliarias. STS de 13 de marzo de 2012 (RC 5685/2008).**

*«(...) tratándose de un problema de imputación temporal, el análisis de la cuestión ha de partir del artículo 19 de la LIS 43/1995, de 27 de diciembre, aplicable “ratione temporis”, el cual recoge fiscalmente como criterio general de imputación el de devengo: “1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros”.*

*De acuerdo con la Norma de Valoración 18ª de las contenidas en la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, relativa a las ventas y otros ingresos:*

*“Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio”.*

*“Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquéllos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. (...)”.*

*De acuerdo con dicha norma, el ingreso por venta de inmuebles se ha de imputar al ejercicio en el que estén en condiciones de entrega material, es decir, sustancialmente terminados, entendiéndose por ello que los costes pendientes no sean significativos. Y no son significativos cuando se hayan incorporado al menos el 80% de los de construcción, excluido el terreno. Dicha norma en ningún caso se aparta de la sectorial del criterio de devengo, sino que simplemente recoge una especificación del mismo para las empresas inmobiliarias.*

*Por lo tanto, la norma sectorial en cuestión resulta aplicable fiscalmente, pues lo contrario supondría una vulneración del artículo 10 de la LIS, correspondiendo definir el resultado contable y los principios contables (entre ellos el de devengo) a la normativa mercantil, entre la cual se incluye tanto el plan general como los planes sectoriales de contabilidad.*

[...]» (FJ 2º).

**Ganancias patrimoniales.** La operación de permuta de suelo por obra futura es intrínsecamente una operación a plazo cuando el pago, en este caso la obra, se percibe en un plazo superior a un año. Por consiguiente, salvo que el sujeto pasivo declare la ganancia patrimonial en el mismo ejercicio de la permuta, ha de entenderse obtenida, en aplicación de la regla especial de imputación de operaciones con precio aplazado, proporcionalmente, a medida en que se efectúen los cobros, en este caso cuando se recibe la edificación, a diferencia de lo que ocurre en el impuesto sobre el valor añadido, en el que el devengo se produce en la fecha en que se realiza la permuta. STS de 26 de octubre de 2012 (RCUD 1573/2011, FJ 3º).

**Ganancias patrimoniales.-** En los supuestos de aumento por la Inspección de los Tributos del valor de transmisión de los bienes, como el ajuste del valor sólo juega a efectos fiscales, no cabe aplicar la regla especial de imputación de rentas en las operaciones a plazos a la mayor renta derivada del ajuste valorativo. STS de 22 de febrero de 2012 (RC 477/2007).

*«Queda por resolver si el criterio seguido para determinar el importe del incremento imputable al ejercicio 1995 es o no correcto, partiendo de la norma de imputación temporal de las operaciones a plazo, el art. 56. Cuarto de la ley 18/1991, que determinaba que el incremento de patrimonio se repartiase entre los distintos ejercicios proporcionalmente a los pagos realizados.*

*Entiende el recurrente que cuando el correspondiente incremento se calcula en función de un valor de transmisión distinto del precio cobrado, la mayor renta derivada del ajuste valorativo debe repartirse temporalmente conforme a la misma regla de proporcionalidad, sin que quepa imputar toda la renta derivada del ajuste a la fecha del pago inicial.*

*Ahora bien, el criterio que defiende la parte tendría sentido, si, como consecuencia del ajuste de valoración, la adquirente tuviese que satisfacer un mayor precio al transmitente, pero como el aumento de valoración sólo juega a efectos fiscales, no cabe imputar a 1995 la parte proporcional del incremento de patrimonio resultante» (FJ 13º).*

**Criterio de imputación temporal de rendimientos y variaciones patrimoniales.** STS 9 de mayo de 2011 (RC 2312/2009).

*(...) En materia de imputación temporal de rendimientos y variaciones patrimoniales, el artículo 109.4 del citado Real Decreto establece que en las operaciones a plazos o con precio aplazado se entenderán devengados proporcionalmente a medida que sea exigibles los cobros correspondientes. Por lo tanto, la exigibilidad es el elemento determinante para la imputación.*

*Precisamente este criterio es el que aplica la sentencia de instancia, puesto que consideró que no había aplazamiento alguno en el precio acreditado de 333.500.000 pesetas. La Audiencia Nacional juzgó que no existían elementos suficientes para probar que ese precio, realmente determinado por la Inspección y percibido por los vendedores, se hubiera aplazado en los mismos términos que el pactado en la escritura pública de 27 de marzo de 1991, en la que se acordó el pago de 109.180.000 pesetas.*



*Es decir, el criterio de imputación de esta suma no se aplicó, puesto que no fue el importe verdadera y efectivamente satisfecho.*

*La sentencia tuvo por acreditado que el pago de los 109.180.000 de pesetas establecidos en dicha escritura se aplazó en cantidades concretas y no en porcentajes, por lo que no cabía presumir que, en el ejercicio 1991, los vendedores hubieran percibido un 17,57 por 100 de 333.500.000 pesetas, precio de la transmisión fijado por la Administración tributaria, puesto que el pactado y declarado no fue el realmente recibido por los vendedores. Al valor de mercado determinado por la Inspección no se le puede aplicar el mismo diferimiento que al inicialmente acordado y no pagado.*

*A estos razonamiento de la sentencia de instancia debemos añadir, como consta en el expediente administrativo, que en una segunda escritura pública otorgada nueve días después (folios 85 y 86) se declaró que «[...] el precio aplazado y definitivo de la venta es el asignado como valor a las fincas, o sea en total 333.500.000 de pesetas (2.004.375,37 €) que la parte compradora confiesa tener recibidas de la vendedora con anterioridad a este acto, otorgando carta de pago del mismo».*

*Luego, el propio recurrente en el otorgamiento de ese segundo instrumento público manifestó expresamente que el precio, a la postre imputado como incremento por la Administración tributaria (333.500.000 de pesetas), había sido no sólo percibido por el importe indicado, sino pagado de una sola vez. Sobre esta circunstancia nada dice el sujeto pasivo en su recurso de casación.*

*Constituye un hecho probado y acreditado en la instancia que el precio del que deriva el incremento fue exigible y satisfecho en un solo ejercicio, sin aplazamiento alguno y por importe de 333.500.000 de pesetas.*

*Por lo tanto, no nos encontramos, una vez más, ante la incorrecta interpretación o aplicación de una norma, si no ante la valoración y la acreditación de los hechos que, eventualmente, constituyen el presupuesto para su aplicación. No hay, pues, error en la apreciación de la imputación de los rendimientos aplazados, por la sencilla razón de que no hubo aplazamiento en la transmisión no declarada por el sujeto pasivo, de la que la Administración obtuvo el incremento patrimonial que le atribuyó. (...) (FJ 3º).*

**Devengo del impuesto en ganancias patrimoniales producidas por el procedimiento del expropiación por el trámite de urgencia. STS 4 de abril de 2011 (RC 4135/2009).**

*“(...) se levantaron actas previas a la ocupación el 9 de abril de 2001, a las que los intervinientes (Administración expropiante, beneficiaria y propietarios) otorgaron el carácter de acta de ocupación (sólo aparece en el expediente administrativo el texto íntegro de una de las cuatro actas, pero nada impide concluir que las otras tres, de las que solamente consta la primera página, fueran de contenido idéntico). No obstante, como subraya la Audiencia Nacional, dicha ocupación no fue precedida, como exige el artículo 52.6ª de la Ley de Expropiación Forzosa, por el depósito previo y el pago o la consignación de la indemnización por perjuicios, por lo que no puede considerarse una ocupación regular susceptible de constituir modo adecuado para producir la transmisión de la propiedad y, por ende, para en su caso erigirse en manifestación de una variación en el patrimonio del expropiado, sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas.*

*Por ello, no cabe entender producida la transmisión sino en el año 2002, en el que se levantaron las actas de pago y ocupación. Tal vez por ello también, en el cuaderno particional de la herencia de su padre aparecen el recurrente, sus hermanos y la viuda del causante como propietarios de las parcelas expropiadas y no como titulares de un crédito sobre el justiprecio, titularidad que ostentarían de haberse realizado en abril de 2001 una ocupación regular, virtual para transmitir la propiedad (...)* (FJ 3º).

**En el mismo sentido la STS 4 de abril de 2011 (RC 4458/2009).**

**Imputación temporal en la suscripción de la deuda pública especial. STS 1 de abril de 2011 (RC 5259/2006).**

*"(...)Para la recurrente se ha infringido la Disposición Adicional 13ª de la Ley 18/1991, al considerar que el exigir que se realice la solicitud expresamente antes de la notificación de la liquidación, o, conforme a la sentencia, por no haberse formulado alegaciones al acta, es un criterio contrario a la citada norma. Al solicitarse por la Inspección los correspondientes certificados debió considerarse que se manifestó la voluntad de aplicar la Deuda Pública Especial suscrita a la reducción de los incrementos de base; sin que la citada Disposición exija que se manifieste la imputación antes de la notificación de la liquidación; y en todo caso, dado que por resolución del TEAR de Cataluña anuló las liquidaciones, siempre cabe la posibilidad de imputar la Deuda Pública Especial antes de la notificación de la liquidación inspectora que deban dictarse en sustitución de las anuladas.*

*La cuestión que se nos somete a consideración ha sido resuelta en numerosas sentencias de esta Sala, basta con reproducir lo dicho en la sentencia de 28 de mayo de 2008, en la que se dijo lo siguiente:*

*"... procede fijar cuál es la interpretación de la disposición adicional 13ª de la Ley 18/1991 que debe entenderse correcta, para lo cual debemos partir necesariamente del dictado de la misma y de las normas que la desarrollan, exclusivamente en los aspectos que aquí interesan, que a continuación pasamos a señalar:*

*a) A este respecto, es necesario comenzar por transcribir el apartado Uno de dicha disposición, en virtud del cual, «[l]os titulares de Pagars del Tesoro u otros activos de naturaleza análoga emitidos por las Diputaciones Forales del País Vasco o la Comunidad Foral de Navarra, que se encuentren en circulación en cualquier momento dentro del período comprendido entre la entrada en vigor de esta Disposición Adicional y el 1 de enero de 1992, ..., podrán optar, hasta el 31 de diciembre de 1991, por alguna de las siguientes alternativas: 1.ª Canje por los activos de la Deuda Pública Especial a que se refiere el apartado dos de esta Disposición Adicional.- Esta opción sólo podrá ejercitarse por las personas físicas o jurídicas que, de acuerdo con las disposiciones en vigor, hayan sido residentes fiscales en territorio común durante 1990».*

*b) El procedimiento de suscripción de los activos de Deuda Pública Especial se establece en el apartado Cuatro de la misma disposición adicional 13ª, que, en su letra a), dispone que «[l]os titulares de los activos financieros a que hace referencia el apartado uno de esta Disposición Adicional, que opten por su canje por activos de la Deuda Pública Especial, deberán comunicarlo a una Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones»; una previsión semejante se contiene en el art. Tercero de la Orden de 28 de junio de 1991 (BOE núm. 155, de 29 de junio de 1991), a tenor*

del cual «los tenedores de Pagarés del Tesoro que hayan de ser entregados en canje podrán cursar las órdenes correspondientes a la Entidad Gestora de Deuda Pública en anotaciones en cuya cuenta de terceros figuren registrados los Pagarés del Tesoro». Por otro lado, la condición de Entidad Gestora es otorgada por el Ministerio de Economía y Hacienda a aquellos titulares de cuentas en la Central de Anotaciones que reúnan las condiciones establecidas en el art. 6.2 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril (BOE núm. 89, de 14 de abril de 1987).

c) A dichas Entidades Gestoras hace referencia también el apartado Tres de la disposición adicional 13ª, que, al regular el régimen fiscal de los activos de la Deuda Pública Especial señala que «[l]a relación de suscriptores de los activos de la Deuda Pública Especial, clasificados por emisiones, se efectuará por las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, que deberán hacer constar en sus registros el nombre y dos apellidos o razón social de cada suscriptor, así como su número de identificación fiscal y el número de activos suscritos» (párrafo 1º); que, sin perjuicio de lo anterior, «las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones deberán depositar en el Banco de España, con anterioridad al 1 de marzo de 1992, la relación de suscriptores de los activos de la Deuda Pública Especial, en los términos señalados en el párrafo precedente» (párrafo 2º); y, finalmente, que, el Banco de España podrá, «a solicitud de los titulares de los activos de la Deuda Pública Especial, certificar que éstos figuran en las relaciones de titulares depositadas en el Banco de España» (párrafo 3º).

d) En fin, el mismo apartado Tres, letra e), de la referida disposición, bajo la rúbrica «Eficacia frente a las actuaciones administrativas realizadas en vía de gestión o inspección tributaria», señala: «El precio efectivo de adquisición de los activos de la Deuda Pública Especial podrá imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, que pudiera poner de manifiesto la Administración Tributaria con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación, siempre que dichas rentas no estuvieran materializadas en otros bienes o derechos.- Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior será necesaria la obtención de la certificación de titularidad a la que hace referencia el párrafo tercero de la letra a) del presente apartado. En estos casos, el titular no podrá acogerse a la amortización anticipada prevista en la letra siguiente».

Una vez delimitados los aspectos más sobresalientes de la normativa que debemos examinar, procede recordar que, como ha tenido ocasión de señalar esta Sección en varias ocasiones, la disposición adicional 13ª de la Ley 18/1991 estableció la posibilidad de «regularizar voluntariamente las situaciones tributarias» a través de «la adquisición, por canje, de una Deuda Pública Especial de rentabilidad prácticamente nula (negativa teniendo en cuenta la inflación) y con permanencia obligada de seis años, lo que en última instancia provocaba el pago indirecto de las cuotas tributarias pendientes, pero con la posibilidad de aplicar su importe a la reducción de las rentas ocultas en su día, haciendo así más benigno el coste de afloración» [Sentencia de 2 de febrero de 2006 (rec. cas. 2228/2001), FD Cuarto; en términos casi idénticos, Sentencia de 17 de noviembre de 2006 (rec. cas. 3896/2001), FD Cuarto].

No es objeto de controversia que el plazo máximo para optar a esta regularización voluntaria era el de la notificación de la liquidación tributaria. Así lo hemos puesto también de manifiesto en otras ocasiones al señalar que «la imputación del precio de

*adquisición de los activos de la Deuda Pública Especial podía realizarse mientras se estuviesen sustanciando las actuaciones de comprobación o investigación a que la norma se refiere, pero no así después de que tales actuaciones hubiesen concluido mediante la correspondiente liquidación» [Sentencias, ya citadas, de 2 de febrero de 2006 (rec. cas. 2228/2001), FD Cuarto; y de 17 de noviembre de 2006 (rec. cas. 3896/2001), FD Cuarto].*

*... Se discute, exclusivamente, cuáles son los actos que debe llevar a cabo el obligado tributario que es objeto de una comprobación o investigación antes de que el órgano competente le notifique la liquidación tributaria para que pueda disfrutar del beneficio establecido en la disposición adicional 13ª de la Ley 18/1991... El examen de los párrafos transcritos de la disposición adicional 13ª y de las normas dictadas en su desarrollo permite formular las siguientes proposiciones: en primer lugar, que dicha norma establece la posibilidad a los obligados tributarios de regularizar su situación tributaria voluntariamente canjeando pagarés del Tesoro por títulos de la llamada Deuda Pública Especial; en segundo lugar, que dicho canje constituye una opción que tiene como plazo máximo de ejercicio el 31 de diciembre de 1991; en tercer lugar, que quienes opten por realizar dicha operación deberán comunicarlo a una Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones; en cuarto lugar, que son dichas Entidades las que han de efectuar la relación de suscriptores de la Deuda Pública Especial, aunque con anterioridad al 1 de marzo de 1992 deban depositar dicha relación en el Banco de España y sea éste quien, a solicitud de los interesados, tenga que certificar que éstos figuran en las relaciones de titulares depositadas en dicha entidad; y, en quinto lugar, que el precio efectivo de la Deuda Pública Especial podrá imputarse por los suscriptores a la reducción de las rentas o patrimonios netos no declarados, correspondientes a períodos impositivos anteriores a 1990, puestos de manifiesto por la Administración tributaria durante actuaciones de comprobación o investigación, siempre que la solicitud de aplicación se realice antes de la notificación de la liquidación tributaria". (...)" (FJ 17º).*

## **II. SUJETOS PASIVOS Y UNIDADES FAMILIARES**

### **II.1. Tributación individual**

**Condición de sujeto pasivo del llamado heredero de confianza del derecho foral catalán. STS 17 de noviembre de 2011 (RC 4272/2008).**

*“(...) Es cierto que la tributación de la herencia de confianza no se aborda por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien ello no nos puede conducir a que tales rentas puedan quedar al margen del sistema impositivo sin menoscabo del artículo 31 de la Constitución; siendo un dato revelador de la pertinencia de la conclusión alcanzada -imputación al heredero de confianza en su renta personal de la parte de las rentas obtenidas en el periodo por los bienes que conforman la herencia de confianza- el hecho de que en el Impuesto sobre Sucesiones sí se señala al heredero de confianza como sujeto pasivo del tributo. (...)" (FJ 7º).*

### **II.2. Tributación conjunta**

**Habiendo tributado conjuntamente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las actuaciones inspectoras seguidas por ese impuesto con uno de los cónyuges vinculan y surten efecto respecto del otro. STS de 19 de enero de 2012 (RC 6219/2008, FJ 3º).**

### **II.3. Comunidad de bienes.**

**Diferencia en la determinación del sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de comunidades de bienes. En el IRPF la condición de sujeto pasivo se atribuye a cada uno de los partícipes. STS 14 de noviembre de 2011 (RC 6315/2009).**

*"(...) Pues bien, en el caso del IVA, las comunidades de bienes tienen la consideración de sujeto pasivo porque así lo dispone la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, cuyo artículo 84.Uno.1º establece primeramente que tienen la consideración de sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que tengan la consideración de empresarios o profesionales y realicen entregas de bienes o presten servicios sujetos al impuesto, para añadir en el apartado Tres que: "Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto".*

*En cambio, la solución adoptada para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es diferente, pues Ley 40/1998, de 9 de diciembre, vigente al tiempo de los hechos, que en su artículo 8 establece una marcada diferencia con la Ley del IVA, al establecer que son sujetos pasivos tanto las personas físicas como las jurídicas, bien sean residentes en España, bien en el extranjero, cuando se den las circunstancias previstas en la propia Ley (artículo 9.2 y 3 ).*

*Y a continuación, y bajo el Título de "Atribución de Rentas", el artículo 10 de la misma Ley establece:*

*(...)*

*Así pues, el precepto transcrito no considera a las comunidades de bienes sujeto de deberes y obligaciones, pero se sirve de ellas para asignar la condición de sujetos pasivos a quienes realmente lo son, es decir los partícipes, a los que se atribuirán las rentas en función de la naturaleza de la actividad o fuente de donde procedan y según su respectiva cuota de participación.*

*Es así como el motivo de la parte recurrente, basado en la idea de que quien tiene la condición de sujeto pasivo en el IRPF es la Comunidad de la que forma parte, mientras que los comuneros no pasan de ser meros titulares de una participación, decae y no puede prosperar.(...)" (FJ 4º).*

**En mismo sentido las STS 8 de septiembre de 2011 (RRCC 5538/2009 y 441/2110), a las que se remite la propia sentencia transcrita.**

## **III. BASE IMPONIBLE Y BASE LIQUIDABLE**

### **III.1. BASE IMPONIBLE**

#### **III.1.1. Rendimientos del trabajo personal**

##### **III.1.1.1. Regulares**

**Los pagos efectuados por el club contratante a terceros por derechos económicos derivados de los derechos federativos del jugador se presume que constituyen una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su**

**causa en una relación distinta. STS de 24 de septiembre de 2012 (RC 3025/2010).**  
Doctrina reiterada.

*«Para resolver el único motivo de casación invocado debemos comenzar diciendo (a) que la Sala de instancia no cuestiona que la titularidad del derecho federativo la ostente el club o la sociedad anónima deportiva correspondiente, todo lo más añade que puede tenerla el deportista que haya formalizado contrato con ellos (FJ 10º), y (b) que tampoco considera ilícito presumir que los destinatarios reales de los pagos efectuados por el «Salamanca SAD» pudieran ser los propios futbolistas (FJ 11º).*

*Nada distinto deriva de nuestra doctrina, porque, examinado supuestos como el de autos en otras sociedades anónimas deportivas o clubes de fútbol, hemos concluido que: (i) conforme a la legislación aplicable «los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador, que los mismos pueden ceder o transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y que, de la cantidad percibida por la cesión o traspaso, el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100, extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente»; (ii) «[l]os cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero, deben ser considerados como rendimientos del trabajo personal, pues tiene su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora», y (iii) no habiéndose acreditado que los pagos efectuados por el club o sociedad anónima deportiva a la persona o sociedad tercera derivaban de una relación jurídica distinta del contrato laboral celebrado con el deportista profesional, cabe legítimamente presumir que eran una parte de la retribución de éste entregada a un tercero, operación que, siendo perfectamente posible en derecho, no impide su calificación fiscal como rendimientos del trabajo del jugador [véanse por todas, con respecto a las dos primeras conclusiones reseñadas, las sentencias de 7 de octubre de 2011 (casación 2342/07, FJ 3º, apartado 2) y 5 de mayo de 2011 (casación 796/07, FJ 10º), y con relación a la tercera, las sentencias de 2 de noviembre de 2010 (casación 5123/07, FFJJ 3º y 4º) y 19 de julio de 2010 (casación 3633/07, FJ 3º)].*

*Aclarado cuanto antecede se pone de manifiesto que la verdadera discrepancia del abogado del Estado con la sentencia impugnada se contrae a la forma en que debe operar la citada presunción [lógicamente, aunque no lo diga, ex artículo 118.2 de la Ley General Tributaria: «[p]ara que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano»], porque, a su juicio, resulta suficiente que la Administración tributaria se dirigiera al «Salamanca SAD» pidiéndole la aportación de cualquier prueba documental que justificase la cesión por los futbolistas a la sociedad o al tercero del derecho a contratar sus servicios, sin que aportase documento alguno, para calificar esos pagos como rendimientos del trabajo del deportista sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, en aplicación del artículo 24 de la Ley 18/1991, y, por ende, sobre los que la sociedad anónima deportiva debió practicar retención, conforme al artículo 98 de la misma Ley.*

*Y en este planteamiento hemos de darle la razón.*

*El curso normal es que los derechos federativos permanezcan en la titularidad del club que contrata al jugador o que los ceda a otro club, con consentimiento del deportista,*

*quien, además, tiene derecho a recibir el 15 por 100 del importe de la operación. Cuando el flujo económico sale de este circuito e interviene una compañía foránea, que nada tiene que ver con el club que ha contratado al futbolista, se presume que constituye una forma de retribuir a este último, salvo que se demuestre que los pagos tienen su causa en una relación distinta.*

*Siendo así, le correspondía al club de fútbol acreditar que, pese a ello, la cesión retribuida a una entidad ajena al club o a cualquier otro de los derechos económicos derivados de los federativos no constituía una forma de retribuir el trabajo personal del deportista. Por consiguiente, la conclusión de la Sala de instancia, afirmando la inexistencia de prueba suficiente de que las cantidades abonadas por el «Salamanca SAD» fueran en realidad percibidas por los jugadores en ejecución de unos contratos firmados con esos terceros, conclusión que obtiene del hecho de que la Administración tributaria se limitase a dirigirse a dicha entidad deportiva, sin hacerlo a los jugadores para acreditar su grado de vinculación con las sociedades a las que fueron a parar los pagos, ni regularizarles, como tampoco a esas mismas sociedades, desconoce la esencia de esa presunción, conforme deriva de la jurisprudencia de esta Sala expuesta ut supra.*

*A la vista de esa jurisprudencia, hemos de dar la razón al abogado del Estado cuando afirma que le bastaba a la Administración con dirigirse al «Salamanca SAD» para que aportase cualquier prueba que justificase la cesión por los futbolistas a terceros de sus derechos económicos derivados de los federativos y constatar que el mencionado club no atendió al requerimiento, para presumir que esos pagos a terceros encubrían en realidad una forma de retribuir a los jugadores sus servicios profesionales, retribución sometida al impuesto sobre la renta de las personas físicas de aquéllos y, por ende, sujeta a retención en la fuente, obligación de retención que incumbía al «Salamanca SAD» (FJ 2º).*

**Las acciones entregadas a los empleados de la sociedad “A” por la sociedad “B”, en ejecución de las opciones de compra previamente adquiridas a la sociedad “A” por sus empleados mediante precio, habiéndolas conseguido ésta en condiciones especiales y distintas de las de mercado, originan un rendimiento del trabajo personal en especie para los empleados, por la diferencia entre la cotización de las acciones el día de ejercicio de la opción y el precio de ejercicio del derecho de opción, operando la exención parcial que preveía el artículo 26.c) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y procediendo practicar el correspondiente ingreso a cuenta sobre la parte no exenta por la sociedad “A”. STS de 20 de marzo de 2012 (RC 2369/2008).**

*«TERCERO.- [...]*

*2. En el primer motivo del escrito de interposición se plantea, en síntesis, determinar qué entidad debió practicar la retención, si BBV S.A. [sociedad A] (tesis de la sentencia recurrida) o Corporación General Financiera S.A. [sociedad B] (tesis de la parte recurrente en casación).*

*La recurrente alega no haber intervenido en la entrega de las acciones, al ser ajena al derecho de opción, puesto que éste deriva de la relación jurídica entre los empleados y la concedente o transmitente del mismo que fue Corporación General Financiera S.A.; de ahí que la recurrente mantenga que la empresa ni satisface renta alguna ni le es exigible ingreso a cuenta por tal concepto. Pero este argumento no tiene en cuenta que*

*la ventaja obtenida por los titulares de las opciones deriva precisamente de su condición de empleados de la entidad; que sólo a los empleados se ofrecen estas opciones especialmente concebidas, distintas de las que se negocian en el mercado y que el hecho de no ser dicha recurrente, sino otra entidad distinta, quien entregó las acciones a quienes optaron por ello, no puede hacernos perder de vista que dicha entrega fue un paso en el proceso que puso en marcha la recurrente, entidad dominante del grupo a que pertenece, como operación global para retribuir a los empleados de aquélla de una determinada manera, lo que hizo con la entrega de las opciones, título cuya eficacia práctica quedaba restringida a la compra de acciones en las condiciones previstas.*

*En ese motivo la parte recurrente sigue afirmando -como ya hizo en la instancia- su carácter ajeno a la relación jurídica entre sus empleados y la entidad que le vendió las opciones, lo que a juicio de la Abogacía del Estado no es sostenible por cuanto fue la sociedad dominante del grupo financiero (BBVA S.A.) la que ofreció a sus empleados la posibilidad de adquirir tales opciones, que había conseguido en condiciones especiales y distintas de las de mercado como se demuestra por la existencia del plazo de indisponibilidad y por su volumen y precio.*

*En efecto, las opciones de compra entregadas por la sociedad dominante a los empleados del grupo que percibieron ciertas retribuciones variables en 1996 y 1997, no eran negociables por parte de los empleados que las adquirieron; por tanto, éstos nada podían hacer con ellas sino esperar a la fecha de ejercicio señalado en las mismas, que era el 30 de junio de 1996 o de 1997, según se trate de las emitidas en uno u otro año. De ahí que la inspección entendiéndose que estas opciones carecían de sustantividad propia y no eran sino simples instrumentos de la operación global organizada para posibilitar el acceso de su titular a la propiedad del correspondiente número de acciones, para el caso en que el valor de cotización en tales fechas superase al precio de ejercicio; el valor de tales opciones no negociables se agota, por tanto, en su capacidad para posibilitar la adquisición de las participaciones sociales a determinado precio y en cierta fecha; de ahí que no sea asumible la tesis de la empresa en el sentido de que, si se entiende que constituyen retribución en especie, lo que debió hacerse es considerar como tal al valor de las opciones y no el de las acciones.*

*Nadie discute, ni ha discutido, la naturaleza jurídica del contrato de opción, por lo que huelgan las consideraciones que al respecto realiza la parte recurrente, si bien cabe preguntarse si un empleado del grupo financiero habría podido adquirir el limitado número de opciones que le permitiera su capacidad económica al precio que obtuvo el grupo financiero por la ingente cantidad de opciones adquiridas y la respuesta ha de ser forzosamente negativa, lo que abunda en la consideración de que estamos en presencia de una operación global que, entre otros fines, perseguía el de proporcionar a los empleados una retribución en especie, que, como acertadamente sostienen la Inspección, el TEAC y la Audiencia Nacional, debió ser objeto de retención.*

*Por tanto, correspondió a la entidad la obligación de practicar ingreso a cuenta como consecuencia de la retribución en especie consistente en posibilitar la obtención por sus empleados de acciones por precio inferior al normal de mercado, según prevé el artículo 26 de la Ley 18/1991, vigente en los períodos controvertidos.*

[...]

CUARTO.- [...]



2. Si, por las condiciones de mercado en aquellas fechas, resultó conveniente hacer uso de las opciones, no cabe duda de que ello ha representado una ventaja o utilidad que deriva directamente del trabajo personal del sujeto pasivo, es decir, del empleado. Lo realmente constitutivo de la retribución en especie es la adquisición de las acciones en condiciones ventajosas y ello tiene lugar en la fecha de tal adquisición, culminándose así la operación global organizada.

El hecho de que haya mediado el pago de un precio en la entrega de las opciones no es incompatible con la existencia de tal retribución, porque aún con dicho pago la utilidad a favor del empleado existe en la medida en que pudo comprar las participaciones sociales por precio inferior al de mercado en diferencia superior a la cuantía de dicho pago.

No puede decirse, pues, como hace la entidad recurrente, que no se ha pagado ninguna retribución, pues es evidente que al transmitir las opciones por precio a los empleados se estaba abonando una renta potencial a determinar en el momento de la efectiva compra de las acciones ejercitando el derecho de opción y esa renta debe ser objeto de retención por aplicación de los mismos preceptos que con tanto énfasis invoca la parte recurrente partiendo de la falsa premisa consistente en la ausencia de retribución.

Por supuesto, queda al margen de la cuestión debatida la posterior eventual transmisión de esos títulos por parte de los trabajadores y su correspondiente plusvalía o minusvalía.

QUINTO.- [...]

2. Como se ve, el tercer motivo del recurso de casación del BBVA versa sobre el modo de determinar el importe de la retribución en especie que ha de servir de base para fijar el ingreso a cuenta.

La Administración tomó como tal la diferencia entre la cotización de las acciones el día de ejercicio de la opción y el precio de ejercicio del derecho de opción. Este proceder ha de considerarse correcto, porque, como acertadamente señala el acuerdo impugnado, es de aplicación la regla residual prevista por la letra f) del apartado uno del artículo 27 de ley 18/1991, que ordena efectuar la valoración de las retribuciones en especie "por su valor normal de mercado".

En efecto, aplicada esta norma al caso que nos ocupa, lleva a determinar como valor de las acciones recibidas el de su cotización en la fecha en que se adquieren por los empleados y como cuantía de la retribución la diferencia entre tal cotización y la cantidad que satisfizo el beneficiario de la opción, incluyendo el precio de ésta y el coste predeterminado de las acciones.

Cuanto hagan los empleados en el futuro con las acciones así adquiridas será un hecho imponible futuro que se someterá a tributación, en su caso y en su día, con sujeción a las reglas que regulan las ganancias patrimoniales sobre las operaciones bursátiles, que nada tiene que ver con el tema que nos ocupa en el presente litigio.

En las opciones de compra hay que establecer, a estos efectos, una distinción básica entre aquéllas que son negociables, en las cuales el rendimiento del trabajo personal y subsiguiente retención se produce ya en el momento de su concesión y aquéllas que -- como ocurre en el presente supuesto-- no son negociables, en las cuales el rendimiento del trabajo personal y consiguiente retención no se produce hasta el momento en que el

*directivo/trabajador ejercita la opción adquiriendo las acciones por el precio que se fijó en el acuerdo de concesión de la opción, precio que, obviamente, será inferior - normalmente, muy inferior-, al valor de mercado de esas acciones en el momento de ejercicio de la opción. El rendimiento del trabajo en esos derechos de opción no negociables viene determinado, lógicamente, por la diferencia entre el valor de mercado de esas acciones y el valor de coste de las mismas para el directivo/trabajador, diferencia sobre la cual se calcula la correspondiente retención. En el caso de acciones cotizadas en Bolsa, como es el caso aquí planteado, ese valor de cotización es el valor normal en el mercado a que alude el artículo 27.1.f) de la LIRPF de 1991, de forma que no se alcanza a comprender el verdadero fundamento de la infracción denunciada al respecto por la recurrente en su tercer motivo de casación.*

*SEXO.- [...]*

*2. Alega el Abogado del Estado [...] que el artículo 26.c) de la Ley 18/1991 no puede ser aplicado porque la operación llevada a efecto "no es más que una forma de obtener ganancias o pérdidas a virtud de la evolución del mercado y, por tanto, evidentemente con riesgo y cuyo resultado puede determinar que exista o no obligación de retención"; añadiendo que si a la fecha de compra de las acciones se produce una pérdida no habría retribución de clase alguna.*

*Se trata del mismo argumento utilizado por BBVA para tratar de demostrar que el incremento experimentado en el valor de las acciones se produjo como consecuencia de la evolución del mercado de valores, por lo que su consideración fiscal debiera ser la de ganancia patrimonial y, en ningún caso, la de renta del trabajo.*

*La Audiencia Nacional una vez determinado que estamos frente a una retribución en especie derivada del trabajo que se devenga con la adquisición de las acciones, admitió, en coherencia, que a tal adquisición de acciones le resulta aplicable la exención parcial contemplada en el artículo 26.c) de la Ley reguladora del Impuesto.*

*La incongruencia de los argumentos expuestos por la representación de la Administración es absoluta. O estamos frente a una retribución del trabajo, consistente en la entrega de acciones, en cuyo caso proceden las reducciones previstas en la Ley reguladora del impuesto para esta clase de rendimientos; o estamos ante una ganancia patrimonial, en cuyo caso ni procede efectuar retención ni procede la aplicación del artículo 26.c). Lo que no podemos es estar frente a una cosa para retener, y frente a la contraria para no aplicar las bonificaciones.*

*En conclusión, si hubiera una retribución en especie, como afirma la Audiencia Nacional, en tal caso deberá ser aplicable el artículo 26.c) de la Ley 18/1991 ya que se cumplen todos los requisitos exigidos por la norma. Por ello, no cabe negar la aplicación de la franquicia de 500.000 pesetas.*

*En segundo término, interpreta la Abogacía del Estado que este precepto no exonera de practicar ingresos a cuenta en aquellos casos en que no conste a la pagadora la concurrencia de todos los requisitos a que la Ley condiciona su aplicación.*

*Esta interpretación vendría a concluir que aunque exista la exención, la misma nunca será aplicable al obligado a practicar ingresos a cuenta, ya que no le es posible conocer de antemano la concurrencia de los requisitos necesarios para su aplicación.*

*Lo anterior ni siquiera se conseguiría condicionando la entrega de las opciones, como ahora postula la Abogacía del Estado, ya que es justamente esto lo que hace la Ley.*

*Pues bien, la Audiencia Nacional destaca en su sentencia, Fundamento de Derecho Séptimo, que concurren aquí todos los requisitos necesarios para la aplicación del precepto. Afirma que son trabajadores en activo del Grupo quienes han recibido las acciones; que tales acciones son de la Sociedad dominante; que la entrega se efectúa como vehículo para fomentar la participación de los empleados en el capital de la empresa y que no ha existido discriminación.*

*En suma, todos los requisitos se dan por satisfechos y, caso de incumplirse la obligación de mantener las acciones durante tres años, que incumbe a los trabajadores, habrá de procederse en los términos que establece el propio artículo 26.c) en su penúltimo párrafo.*

*Los criterios mantenidos y las conclusiones a que hemos llegado en este recurso, son los mismos que los mantenidos por esta Sala y Sección en las sentencias de 5 y 14 de octubre de 2011 (recs. de cas. núms. 6129/2007 y 6119/2007 respectivamente)» (FFJJ 3º a 6º).*

**En el mismo sentido STS de 4 de abril de 2012 (RC 684/2008, FJ 4º), que se remite a la primera de las dos últimas mencionadas en el último párrafo transcrito.**

**Las rentas procedentes de la actividad del toreo serán rendimientos del trabajo personal, salvo que se acredite la existencia de una ordenación por cuenta propia de factores de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado, en cuyo caso, serán un rendimiento de actividad económica. STS de 9 de febrero de 2012 (RC 3304/2008).**

*«(...) La calificación de las rentas percibidas por un torero en el ejercicio de su profesión a efectos del IRPF es, obviamente, un problema de calificación jurídica, pues esta es la labor que corresponde hacer cuando se trata de encuadrar las rentas percibidas por un sujeto en alguna de las categorías de rendimientos regulados por la Ley. Ahora bien, la calificación de una renta procedente de una relación laboral, tanto común como especial, como rendimiento del trabajo, quedaba supeditada, al igual que sucedió posteriormente con la Ley 40/1998 y continúa con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a que dichas rentas no tuviesen la consideración de rendimientos derivados de una actividad económica, empresarial o profesional, lo cual se producía, de acuerdo con lo previsto en el art. 40 de la Ley 18/1991, cuando el sujeto pasivo realizase una «ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En otras palabras, en el ámbito del IRPF, las rentas que percibe un torero en el ejercicio de su profesión no tienen porqué generar en todo caso un mismo tipo de rendimientos (ya sea trabajo o actividades económicas), sino que recibirán una u otra calificación en función de las circunstancias concretas en las que se desarrolle dicha actividad.*

*Por lo tanto, una interpretación sistemática de los citados preceptos conduce a que, para calificar unas rentas como rendimientos del trabajo, debe excluirse que éstas puedan ser consideradas rentas derivadas de una actividad económica. Y lo cierto es que para calificar la renta percibida por el matador de toros como rendimiento de actividad económica resulta necesario comprobar la concurrencia de los requisitos*

*exigidos por la norma; en concreto, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado.*

[...]

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

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

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

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

*Estamos, por tanto, ante una concreta manifestación de renta reveladora de una riqueza real, que no inexistente o ficticia, ni siquiera potencial, en cuya determinación y forma de gravamen el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, ha optado por someterla a tributación de una concreta manera y diferente*

*del resto de las rentas gravadas por el Impuesto, coadyuvando al uso del tributo como un instrumento de política financiera que sirve, no sólo como fuente de ingresos, sino como vehículo para la realización de diferentes políticas sectoriales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 96/2000, de 25 de abril, FJ 8; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 417/2005, de 22 de noviembre, FJ 4); pues, como reconoce el art. 1 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria “[l]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” [Sentencia de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas núm. 5148/2003), FD Noveno]» (FD Cuarto).*

*[...]» (FJ 3º).*

**Las extinciones laborales de los trabajadores no se debieron a la única decisión de la empresa, sino al pacto entre la entidad y los trabajadores. Se trató de reconducir las cantidades pagadas como si de un despido improcedente se tratara. Se obtuvieron indemnizaciones superiores a las legalmente establecidas, que tienen la consideración de rendimientos de trabajo personal con la obligación de tributar por sus preceptores y de retención por la empresa. STS 17 de noviembre de 2011 (RC 3979/2007).**

*“(...) En el presente caso la sentencia hace especial mención a los siguientes hechos a los que acompaña el razonamiento del que damos cuenta:*

*- Bank of America se encontraba inmerso en una operación de reestructuración empresarial, de la que se derivaba la necesidad de proceder a una reducción de plantilla que afectaba a 48 personas, manteniéndose desde 18 de diciembre de 1996 a 28 de febrero de 1997 reuniones con la representación de CCOO, que quedaron plasmadas en acta de 4 de marzo de 1997.*

*Estos hechos, no sólo no se discuten, sino que resultan admitidos abiertamente por las partes. La consecuencia que deriva la Sala de estos hechos base es que hubo una extinción de los contratos laborales previamente convenida y diversificada en los distintos procedimientos extintivos.*

*- El hecho de que las partes conciliasen en el SMAC, ni prueba la naturaleza del despido, ni que existiese un plan preconcebido por las partes; aunque no deja de ser significativo que en las actas de conciliación la entidad ofreciese y entregase a los trabajadores una cuantía superior a la legalmente establecida.*

*- El mismo bufete que fue ofrecido a los trabajadores para la confección de las demandas de despido disciplinario, es el mismo que asesoraba a la empresa en la operación de reducción de plantilla.*

*- La empresa ofreció a los trabajadores un servicio de recolocación para los afectados por el expediente de regulación de empleo, así como una serie de compensaciones o gratificaciones, y asumió el coste de determinados cursos percibidos por sus empleados, lo que resulta incongruente con la situación de despido disciplinario.*

*Hechos de los que llega a la conclusión de que las extinciones laborales de los trabajadores no se debieron por la única decisión de la empresa, sino que se concertó un auténtico negocio jurídico o pacto entre la entidad y los trabajadores, en virtud del*

*cual, la empresa se comprometía a la entrega de unas cantidades en las actas de conciliación encaminadas a reconducir las extinciones laborales articuladas, a la de un despido improcedente, obteniendo de esta forma unas indemnizaciones superiores a las legalmente establecidas, cantidades que, por tanto, tienen la consideración de rendimientos de trabajo personal con la obligación de tributar por sus preceptores y de retención por la empresa.*

*Pues bien, no discutiéndose los hechos base, se podrá disentir, como hace la recurrente, de las consecuencias que se infiere de los mismos, pero en modo alguno puede sostenerse con éxito que las inferidas sean irrazonables, incoherentes o arbitrarias. Y siendo ello así, lo que surge del debate planteado no es otra cosa que una opinión distinta de la sostenida por la Sala de instancia, en definitiva un problema de mera valoración de la prueba, que como se dijo anteriormente no puede ser objeto del recurso de casación.*

*Todo lo cual nos lleva a considerar que falta el presupuesto fáctico necesario para poder admitir que se ha infringido el artº 9, Uno, d) de la LIRPF y artº 43 de RIRPF, y tampoco cabe atender a la petición subsidiaria, por un lado porque si se llegó a la conclusión vista, no cabe considerar que los despidos obedecieron a causas objetivas, y por otro y sobre todo, porque si como afirma la parte recurrente la Sala de instancia no respondió a esta cuestión, debió articularse el motivo por los cauces del artº 88.1.c) de la LJ." (FJ 3º).*

**Las entregas de productos rebajados a los trabajadores no constituyen retribuciones en especie, si no se trata de servicios o productos prestados por la empresa pagadora. STS 7 de julio de 2011 (RC 5870/2009).**

*"(...) el legislador no considera retribuciones en especie las "entregas de productos rebajados en cantinas, comedores de empresa o economatos de carácter social", pero esas "entregas de productos rebajados" no pueden tener lugar cuando la empresa no lleva a cabo la prestación directamente, sin que la prohibición de la analogía contenida en el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963 permita aplicar la exclusión del precepto transcrito a la entrega de vales para utilización en los centros comerciales concertados y que llevan a cabo la función de Economato colectivo. Por esta razón, es por la que fue necesaria una Ley, la 13/1996, de 13 de diciembre, para incorporar a la exclusión la entrega de vales o tickets de restaurante, en determinadas condiciones, disponiendo la asimilación a la entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa "las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine."*

*Lo anteriormente expuesto lleva a confirmar el criterio de la sentencia de instancia cuando declara que "la Sala comparte la interpretación del TEAC respecto a la exclusión contemplada en el artículo 26 LIRPF pues, no obstante la denominación de "economatos" que se pretende atribuir al servicio o prestación que se ofrece a los trabajadores de la empresa, no estamos en presencia de tal servicio en sentido propio, caracterizado por constituir un establecimiento propio de la empresa para que en ella adquieran productos a bajo precio sus empleados, sin posibilidad de acceso a terceros. Por el contrario, lo que aquí se debate es otro concepto diferente de prestación, cual es el reconocimiento del derecho a que los bienes adquiridos en establecimientos concertados previamente con la empresa se obtengan a precio descontado o reducido, beneficio que no guarda relación alguna con los tipos excepcionados, pues no estamos ni ante cantinas, ni ante comedores de empresa, ni en presencia de economatos,*

*cualquiera que fuera la denominación que, atendiendo a finalidades específicas o por otra razones, se atribuya a este servicio*

(...)

*Sin embargo, aplicando la doctrina antes expuesta, se desestima el motivo ahora formulado. (...)*” (FJ 2°).

### **III.1.1.2. Irregulares**

**Constitucionalidad del establecimiento por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dio nueva redacción al artículo 17.2, apartado a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, de una cuantía máxima para los rendimientos del trabajo percibidos con un período de generación superior a dos años y que no se obtuviesen de forma periódica o recurrente que daba el derecho a practicar una reducción del 30 por 100. STS de 3 de diciembre de 2012 (RC 6514/2010).**

*«TERCERO. (...) la parte en la demanda expone como la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/98, en adelante), establecía en la redacción originaria de su artículo 17.2.a) la aplicación de un reducción del 30 por 100 a los rendimientos del trabajo que tuviesen un período de generación superior a dos años y que no se obtuviesen de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se calificasen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, sin hacer mención a limitación alguna sobre la que hubiese de practicarse la citada reducción.*

*Posteriormente la Ley 55/1999, de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado, modificó en su artículo 1, apartado quinto, la redacción del mencionado artículo 17.2, apartado a) de la LIRPF, que establece la aplicación de una reducción del 30 por 100, (...), estableciendo que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30% no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento.*

*Se destaca también en la demanda que el artículo 10.4 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, estableció la cuantía del salario medio anual del conjunto de los declarantes del impuesto a los efectos de la aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 17.2, apartado a) de la LIRPF.*

*Es por eso que entiende la parte recurrente que sus intereses legítimos al confeccionar su declaración-liquidación del IRPF se han visto afectados por la entrada en vigor de la mencionada Ley de Acompañamiento y su normativa de desarrollo, en lo que a la predeterminación del salario medio se refiere, a la vista de que -a su parecer- el artículo 17.2, apartado a) de la LIRPF, en su redacción dada por la Ley de Acompañamiento antes citada, no se adecua a los principios constitucionales de seguridad jurídica, capacidad económica, igualdad y reserva de Ley en materia tributaria, consagrados, respectivamente, en los artículos 9, 14 y 31 de la Constitución.*

*Centrado así el nudo argumental del recurso en la invocada inconstitucionalidad del precepto que obstaculiza la pretensión del actor, nuestro pronunciamiento habrá de ser desestimatorio de la misma, a la vista de que con referencia a la posible vulneración*

*denunciada de los principios de igualdad y capacidad económica denunciada se ha pronunciado el Tribunal Constitucional su Auto 245/2009, de 29 de septiembre, en el que se inadmitía cuestión de inconstitucional, al rechazar que el artículo 17.2 de la Ley 40/1998 en la redacción dada por la Ley 55/1999 fuese contrario a los artículos 44 y 31.1, razonando al efecto el Tribunal [...]*

*Por nuestra parte señalar que*

*"En lo que respecta a la alegación relativa a que el Legislador desconoce la distinción entre rentas regulares e irregulares y otorga el mismo trato a unas y, no es de recibo, pues si se examina el artículo 17.2.a) en el que se establece el tope máximo, que constituye uno de los multiplicandos que, unido al del salario medio anual determinan el cociente final, todo él se disciplina prescindiendo del tope, de manera que a mayor nivel de rendimientos, la exclusión de la reducción se proyecta sobre una suma mayor y, de manera correlativa, una menor percepción puede determinar la inclusión íntegra de lo percibido dentro del margen legalmente configurado. Pero aquí, el diferente tratamiento de las rentas irregulares en función de la cantidad percibida está justificado por la cantidad percibida, reveladora de una muy alta capacidad económica y, por ende, contributiva, que el legislador decide gravar asimilando los excesos sobre un límite máximo dado a las rentas regulares, lo que no adolece, a nuestro ver, de inconstitucionalidad, puesto que los propios conceptos de rendimiento regular e irregular dependen de lo que el legislador decida respecto de ellos, siempre que la regulación respete los límites constitucionales determinados por los principios rectores del sistema tributario, que en el supuesto de autos no constan violados como ha declarado el Tribunal Constitucional".*

*CUARTO.- Con relación a la denunciada infracción del principio de seguridad jurídica, a partir del dato de que el rendimiento objeto de litigio ha sido percibido por el recurrente en el año 2000, destacar que*

*"La nueva regulación ya había sido publicada en el BOE antes de que comenzara dicho periodo impositivo -el año 2000-, por lo que la Disposición Final Segunda, de la Ley 55/99, no confiere eficacia retroactiva a la modificación introducida en el artículo 17.2.a).*

*Por otra parte, y recordando que el devengo del Impuesto, artículo 12.2, de la Ley 40/98, tuvo lugar en el ejercicio hoy impugnado, el 31 de diciembre de 2000, no puede admitirse la inconstitucionalidad de una norma por el hecho de resultar más perjudicial que el régimen anterior, en el tema concreto de rendimientos obtenidos en periodos superiores al ejercicio o con la irregularidad temporal que la Ley exige, pues no puede darse alcance absoluto a lo que la sentencia recurrida denomina "meras expectativas" (Fundamento de Derecho Noveno), siendo abundantes en el ámbito del IRPF la existencia de modificaciones legales que empeoran la situación sobre la que se pueden hacer los cálculos y proyecciones pertinentes, (por ejemplo, las deducciones por inversión en vivienda habitual, cuyos topes máximos se redujeron en el ámbito de la Ley 40/1998, en relación con la legislación anterior), sin que se haya asociado este empeoramiento en las previsiones y expectativas derivadas de la planificación de las economías domésticas con los efectos negativos de la entrada en vigor de la norma.*

*No puede hablarse de retroactividad en grado máximo ni siguiera en grado débil, pues para ello hay que atender no al hecho motivador del rendimiento o a su causa jurídica*



*o económica, sino al rendimiento previsto y a la fecha de su obtención, dentro del periodo impositivo, todo lo cual se produjo en el ejercicio 2000".*

*QUINTO.- En cuanto a la acusada violación del principio de reserva de Ley en materia tributaria, en lo que se refiere a la determinación de la cuantía del salario medio anual del conjunto de los declarantes del IRPF y la falta de motivación de su cuantificación, hemos de decir, sobre el primer extremo, que el Tribunal Constitucional -STC 102/2005, de 20 de abril FJ3-, ha reiterado su doctrina sobre el contenido del principio de reserva de ley en materia tributaria, precisando que la nueva ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, sino que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ7- y de indicar asimismo que también el Tribunal Supremo ha señalado, en sentencias de 22 de enero y 18 de marzo de 2000, que se admite la colaboración reglamentaria dentro de los límites impuestos por la Ley, para la fijación de los elementos esenciales del ámbito, fundamentalmente los que incidan en la base y el tipo de gravamen, al poder revestir una acusada complejidad técnica.*

*Sentado lo anterior, en el caso de autos no se aprecia la vulneración del principio de reserva de ley denunciada, si se parte de que dicho principio tiene un carácter relativo en torno a la determinación de la base imponible, admitiéndose por la Ley la colaboración del Reglamento en torno a la fijación cuantitativa del salario medio anual, concepto definido expresamente en la Ley (artículo 17, 2, a) y que sirve para establecer el límite de las cantidades percibidas como rendimientos irregulares que en función del número de años de generación, pueden ser reducidos en el 30 por 100, que queda fijado tras el Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2000, en los siguientes términos "La cuantía del salario medio anual del conjunto de los declarantes del Impuesto a los efectos de la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17, 2, a, de la Ley del Impuesto será de 2.600.000 pesetas".*

*Finalmente, en cuanto a los eventuales defectos jurídicos de motivación en la determinación reglamentaria del salario medio, indicar que, a falta de prueba en contra, cuya práctica incumbía al recurrente, no se puede dudar de que esta cantidad fijada se corresponda con el salario medio anual o haya sido calculada sin base científica o sin atenerse a los criterios y reglas que se prevén para lo sucesivo, pues el establecimiento de esa cuantía previamente fijada, la de 2.600.000 pesetas, juega como un límite en sí mismo, de la misma manera que, sin hacer alusión a que esa cantidad proviene de la determinación del reiterado salario medio, el legislador hubiera podido limitarse a la consignación de la suma y establecer en ella el límite cuantitativo correspondiente, absteniéndose de calificarla de una u otra manera, pues la determinación de topes económicos referidos a las bonificaciones, reducciones, deducciones y otras ventajas fiscales no sólo es constitucionalmente lícito sino que la propia Ley del Impuesto las contiene de forma abundante.*

*Por último añadir, como dice la sentencia recurrida, en lo que se refiere a la falta motivación reglamentaria del cálculo realizado, que se hace anualmente a través de la estadística que hace publica la AEAT. [...]» (FFJJ 3º a 5º).*

**La calificación de los rendimientos del trabajo como irregulares exige, conforme al artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, que tuvieran un período de generación superior a dos años y que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente, por lo que no**

**puede otorgarse a las indemnizaciones derivadas del reconocimiento de una determinada antigüedad del trabajador que fue pactada entre las partes cuando se firmó el contrato de trabajo, porque no guarda relación alguna con el tiempo de servicios que prestó en la empresa. STS de 19 de julio de 2012 (RC 2324/2010).**

*«Por la recurrente, tanto en casación, como en la instancia, en definitiva se pretende la aplicación a la parte de la indemnización no exenta de la reducción del 30% establecida en el art. 17.2.a) de la LIRPF, en relación con el art. 10.1.f) RIRPF, por considerarlo rendimientos irregulares en dichos términos.*

*Para resolver la cuestión debemos empezar descartando que nos encontremos en el caso establecido en el art. 10.1.f) antedicho pues el mismo hace referencia a las «[c]antidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», cuando, como ha quedado expresado y afirma la propia recurrente, la finalización de la relación laboral tuvo lugar por razón de despido.*

*Dicho lo anterior se ha de analizar si el exceso de indemnización no acogida a la exención y que proviene de los acuerdos llegados entre el empleador y el empleado en el contrato de trabajo referido al reconocimiento de una antigüedad, puede considerarse rendimiento irregular a los efectos del art. 17.2.a) de la LIRPF. Tal precepto establece un doble requisito que se ha de cumplir en la renta para que pueda ser considerada como renta irregular: «caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente».*

*Claro es que en el caso analizado concurre la segunda de las características, pues el pago de la indemnización se realizó en su totalidad y en un solo momento. Cuestión distinta es la referida al cumplimiento del primero de los requisitos.*

*Este Tribunal en su Sentencia de 3 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 310/2007), al respecto de de los rendimientos irregulares, si bien en relación con un caso distinto, indicó que [...] "si el esfuerzo para generar se prolonga, como en este caso ha acontecido, durante un periodo superior al ejercicio fiscal y el resultado en renta se ingresa en un solo ejercicio, lo lógico es que se apliquen tipos medios y se corrija el exceso de progresividad". (Sentencia de 15 de julio de 2004) Pues bien, no puede olvidarse que las rentas que se abonan al trabajador prejubilado tienen su origen en un contrato suscrito al efecto, de forma que el compromiso de la empresa de satisfacerlas nace en el momento de suscribir dicho contrato. No puede entenderse, por ello, que el "esfuerzo para generar la renta" se haya prolongado a lo largo de un período previo al momento de la suscripción del contrato que hace nacer la posibilidad misma de percibir las rentas" (FD Cuarto). En este mismo sentido se ha pronunciado nuestra Sentencia de 28 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 280/2008), FD Cuarto.*

*En el presente caso, se da la circunstancia de que el exceso de indemnización no sometida a exención no se generó por el servicio prestado al empleador durante el tiempo de vigencia del contrato, sino que deviene estrictamente del reconocimiento de una antigüedad que el empresario asumió en el momento de la firma del contrato de trabajo y que generó un derecho, según el empleador, a favor del empleado en el momento del despido. Por ello no cabe apreciar que "el esfuerzo para generar la renta" se haya prolongado a lo largo de más de dos años como exige el precepto, ni cabe apreciar, para este caso, que se cumpliera la finalidad de la reducción legalmente prevista, es decir, la aplicación del porcentaje de reducción para evitar el exceso en la*

*progresividad que se ocasionara el cobro único de derechos generados a lo largo de períodos de liquidación anteriores. Y eso en la medida en que el derecho al cobro del exceso de indemnización respecto al que correspondería de conformidad con el ET y sus normas de desarrollo, tiene su causa únicamente en el reconocimiento de la antigüedad en el contrato de trabajo y se genera con ocasión del despido del trabajador, según la propia recurrente. No resultaría congruente con la finalidad de la norma centrada en la evitación del exceso de la progresividad del tributo, aplicar a tales rentas una reducción, pues estas no se generan a lo largo del tiempo.*

*En conclusión, toda vez que la parte de la indemnización por despido que la recurrente pretende someter a la reducción como rendimiento irregular deviene del reconocimiento de la antigüedad operado en el momento de la firma del contrato laboral, la misma no puede considerarse como renta irregular al no concurrir el requisito de tener un período de generación superior a dos años, ya que tal parte indemnizatoria no guarda relación alguna con el tiempo de servicios que prestó en la empresa, sino con tal puntual reconocimiento que, en el momento del despido generó el derecho, según la recurrente, a una indemnización superior a la que procedería de la aplicación del ET y de sus normas de desarrollo.*

[...]» (FJ 5º).

**“Stock options”:** tendrán carácter irregular los rendimientos del trabajo personal en especie derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones de la sociedad matriz, conferidas a los empleados de la sociedad filial en los planes de opciones de compra sobre acciones para trabajadores, cuando se obtengan de forma inhabitual y la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de opción de compra no se produzca de forma periódica o recurrente. STS de 8 de junio de 2012 (RC 4496/2009).

*«(...) Del artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 se deduce que es aplicable la reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos íntegros de trabajo cuando se cumplen dos requisitos: que su periodo de generación sea superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente. De acuerdo con este precepto, los rendimientos que inicialmente pudieran tener el carácter de rendimiento con un periodo de generación superior a dos años perderán la reducción del 30% si se trata de retribuciones que se "devengan" con una periodicidad determinada o que tienden a repetirse en el tiempo, aunque no coincida el espacio de tiempo entre una y otra retribución.*

*Los términos del artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 no dan lugar a duda alguna ya que, tratándose de los rendimientos de trabajo, para que proceda la reducción se requiere la concurrencia de dos requisitos: a) su irregularidad, esto es, la generación en un periodo superior a dos años y b) su carácter inhabitual, de modo que quedarían fuera de la norma unos beneficios ganados en plazos superiores pero en intervalos constantes. Hará falta, además, que en la concesión de las opciones de compra sobre sus acciones a los empleados la empresa no reconozca al trabajador el derecho a ser beneficiario de la concesión de las opciones de compra con una periodicidad anual o por menor tiempo; es decir, que la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de opción de compra no se produzca de forma periódica o recurrente (STS de 22 de septiembre de 2011 cas. 2520/2008)» (FJ 6º.2).*

**Las indemnizaciones percibidas por el trabajador de la empresa, sea como pago único o periódico durante un determinado tiempo, como consecuencia de su**

**prejubilación, no tienen el carácter de rendimientos irregulares del trabajo. STS de 23 de enero de 2012 (RCUD 8/2010, FJ 3º). En el mismo sentido, STS de 16 de abril de 2012 (RCUD 270/2009, FJ 3º), donde se lee:**

*«[...] En efecto, sobre esta cuestión se ha pronunciado esta Sala en los recursos de casación para unificación de doctrina 111/2006, y 114/2006, en Sentencias de fecha 11 de noviembre de 2010, en las que afirmamos ante la alegación de que las cantidades percibidas tenían la consideración de indemnización por despido, por lo que una parte de ellas estaban exentas del IRPF, que fue una pretensión paulatinamente abandonada como consecuencia de la doctrina jurisprudencial, de la que son exponentes las Sentencias de esta Sala de 8 de febrero de 2010( recurso de casación 6103/2007), 30 de junio de 2009 (casación 6100/2007), 2 de marzo de 2009 (casación 6366/2006), 18 de febrero de 2009 (casación 4425/2006), 24 de septiembre de 2008 (casación 124/2006), 18 de marzo de 2008 (casación 163/2006) y 11 de mayo de 2007 (casación 4480/2003 ) en las que señalamos que “las prejubilaciones no se hallan incluidas en ninguno de los supuestos que el Estatuto de los Trabajadores considera como constitutivos de despido o situación asimilada al mismo, por lo que no les era aplicable la exención del artículo 7 e) de la Ley 40/1998 y sí su artículo 16.2 a)”*

*Como afirma la Sentencia impugnada desde el recurso de casación en interés de Ley, 29/2004, Sentencia de 10 mayo 2006 se fijó como doctrina legal, si bien respecto a un ERE, que “no es de aplicación a los rendimientos percibidos como complementos de prestaciones públicas derivados de prejubilaciones de expedientes de regulación de empleo, rendimientos satisfechos mensualmente por una compañía aseguradora y según la póliza de Seguro Colectivo concertada para tales casos, el régimen de las Rentas Irregulares”*

*En cuanto a la consideración de las rentas como regulares o irregulares, la Sentencia de 16 de julio de 2008 (casación 425/2004) , y con referencia a la anterior sentencia señaló que “la auténtica naturaleza de este tipo de percepciones dinerarias es la de suplir o compensar la ausencia de salario que provoca la extinción de la relación laboral; de manera que, así concebidas, y teniendo en cuenta que dichas cantidades consisten en un porcentaje del último salario del trabajador, tales rentas vienen a ser prestaciones análogas o equiparables (en lo que hace al lapso temporal entre el cese de la relación laboral y la edad de jubilación) a las que, para el período de jubilación, derivan de los haberes pasivos o sistemas alternativos, que son rentas que en la Ley del IRPF siempre han tenido la consideración de regulares”».*

**Prima generada por la fusión de dos entidades. No tiene el carácter de renta irregular, porque no atiende al periodo de generación. STS 5 de octubre de 2011 (RC 1878/2007).**

*“(...) Es evidente que para que la renta controvertida pueda ser calificada como irregular es imprescindible que la actividad generadora de la renta, así como la renta misma, se hayan producido, en más de 2 años. Es decir, debería haberse acreditado que los trabajos generadores de la fusión y sus efectos, hubiesen durado más de 2 años. Esta prueba no se ha efectuado, y ello determina que no concurra el presupuesto de hecho que es condición de la aplicación de la norma invocada. Contrariamente, el acuerdo generador del rendimiento está radicalmente dissociado del trabajo efectuado, e incluso de la fusión misma, pues se asienta en la condición de socio, y, en la antigüedad en la empresa, circunstancias que, a primera vista, y salvo prueba en*

*contrario, que no se ha hecho, poco tiene que ver con el hecho generador de la retribución: "la fusión".*

*De otro lado, la modificación de las condiciones del contrato de trabajo, que es otro de los argumentos esgrimidos, es una mera invocación ausente de toda prueba, incluso de carácter indiciario, lo que hace inaplicable el precepto reglamentario esgrimido, pues la variación de las condiciones laborales de los beneficiados por las retribuciones litigiosas, no aparece en lugar alguno.*

*Igual suerte merece la invocación del principio de proporcionalidad, cuya aplicación a las rentas irregulares, además de patente, exige que estemos en presencia de rentas que tengan esa condición. Es decir, que se trate de "rentas irregulares", circunstancia que en este caso no concurre.*

*Es evidente que el principio de proporcionalidad no es aplicable (el de la limitación de la progresividad de las rentas irregulares) cuando las rentas discutidas no son irregulares, que es lo que sucede en este caso, en virtud de lo que hemos razonado. (...)" (FJ 2º).*

**Siendo rentas de un fondo interno calificable como sistema alternativo a un Plan de Pensiones, al tratarse de una percepción única, aunque su pago sea fraccionado, ha de considerarse renta irregular. STS 3 de octubre de 2011 (RC 4080/2007).**

*"(...) En la búsqueda de la naturaleza regular o irregular de los rendimientos del trabajo satisfechos con cargo al fondo interno constituido por la mercantil recurrida, la Sala de instancia, tras reproducir el tenor literal de los artículos 28 de la Ley 8/1987, y 66 y 67 de su Reglamento, explica que «la causa del pago de las sumas satisfechas, de forma fraccionada en varios ejercicios, a determinados empleados, que representaban la reserva matemática, era la de remunerarles por los derechos económicos consolidados que les correspondían en el fondo interno de la entidad que cubría la contingencia de jubilación» (FJ 8º).*

*Reconoce que no tuvo lugar una jubilación stricto sensu, pero añade que «tal contingencia de jubilación no podría darse en los empleados afectados por la regularización, en cuanto que terminaron su relación laboral con la empresa con carácter previo a cumplir la edad de jubilación, siendo así que como la contingencia de jubilación no se produciría, es por lo que los trabajadores recibieron el equivalente económico al "derecho consolidado derivado de la prestación de jubilación"» (FJ 8º).*

*Entiende, en fin, que «las cantidades que los trabajadores recibieron no lo fueron en concepto de indemnización por despido, ni en concepto de atrasos o cualquier otro concepto similar, ni siquiera en concepto de indemnización por renuncia a determinados derechos futuros, sino que lo que los trabajadores recibieron fue la cuantía que tenían reconocida, derechos consolidados, para cubrir una determinada contingencia, que en definitiva no supuso sino anticipar la percepción de las prestaciones que en el futuro les hubiera correspondido» (FJ 8º).*

*El denodado esfuerzo argumental de la compañía recurrida en pos de que no se califiquen como prestaciones del fondo interno las cantidades abonadas a los directivos despedidos (véase el número 3º del antecedente de hecho tercero) tiene corto recorrido en lo que aquí interesa, pues no hay duda, a la vista de las circunstancias concurrentes,*

*de que si no eran prestaciones del fondo interno, como tales debían ser tratadas a efectos tributarios.*

*Sostiene el abogado del Estado, al igual que previamente había hecho la Administración tributaria, que habiéndose producido pagos a los directivos despedidos en varios ejercicios, sólo el primero de ellos tiene la consideración de rendimiento del trabajo personal irregular, siendo rendimientos del trabajo personal regular todos los demás, equiparando así su tratamiento al de una prestación de un plan de pensiones materializada en forma de capital-renta.*

*Defienden, por el contrario, tanto la Sala de instancia como la mercantil recurrida, que se trató de una única percepción satisfecha de forma fraccionada y, por ello, todas las cantidades abonadas a los directivos despedidos con cargo al fondo de pensiones interno deben ser consideradas como rendimientos irregulares del trabajo personal.*

*Consta en las dos liquidaciones que están en el origen de este pleito (véase la página 5 de la liquidación referida, entre otros, al ejercicio 1996, único para el que el presente recurso de casación resulta admisible) que los cuatro directivos percibieron las cantidades que se les reconocieron como compensación por la reserva matemática que, en el momento de ser despedidos, les correspondía en el fondo de pensiones interno, y que para calcularla se utilizó un estudio de doña María Reyes Pérez Domingo, actuaria de seguros, que valoró el derecho hasta entonces consolidado derivado del derecho a la prestación por jubilación reconocida en el acuerdo firmado por la empresa y los trabajadores.*

*A la vista de lo cual hay que convenir con la Sala de instancia que se trató de una percepción única, sin que el fraccionamiento de su pago desvirtúe su naturaleza de renta irregular, como pretende el abogado del Estado en su único motivo de casación, pues ontológica y jurídicamente se ha de diferenciar entre aquellos casos en los que se ha generado el derecho a una percepción única, aunque se satisfaga de forma fraccionada, y aquellos otros en los que se ha causado el derecho a dos percepciones, una en forma capital y otra en forma de renta temporal o vitalicia.*

*Pero es que, además, ni la periodicidad anual de los pagos efectuados ni su número total (dos o cuatro) inducen a pensar que el fraccionamiento de la percepción única ocultara la existencia real de dos pagos, uno en forma de capital y otro en forma de renta.(...) (FJ 6º).*

### **III.1.2. Rendimientos del capital inmobiliario**

#### **III.1.3. Rendimientos del capital mobiliario**

**La compra por una sociedad de acciones propias a sus socios y reducción del capital social, amortizando y anulando las acciones adquiridas, constituía un rendimiento de capital mobiliario para el socio, en aplicación del artículo 44.4.d) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. STS de 5 de julio de 2012 (RC 1843/2010), que remite a las previas de 16 de mayo de 2011 (RRCC 4702/2008 y 4739/2009). En los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de la segunda de ellas puede leerse:**

*«TERCERO.- Resulta menester recordar, para empezar, que el artículo 44 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 7 de junio), en la redacción aplicable al caso de autos, conceptuaba los incrementos o las*

*disminuciones de patrimonio como aquellas variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pusieran de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (primer párrafo del apartado Uno), y excluía de tal consideración a las mudanzas que procedieran de otros conceptos sujetos a tributación (apartado Dos). La existencia de un incremento o de una disminución de patrimonio exigía, pues, (1) una variación en el valor de patrimonio del sujeto pasivo, (2) puesta de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición, (3) que no tuvieran su origen en otros conceptos de renta.*

*El artículo 37.Uno, apartado 1, de la citada Ley incluía, por su parte, dentro de los rendimientos del capital mobiliario los obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad: dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado. Asimismo tomaba en consideración los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultasen para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una sociedad o asociación por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.*

*Finalmente, el artículo 44.Cuatro, letra d), estimaba inexistentes incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de reducción del capital, pero, cuando dicha reducción hubiera tenido por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de éstas minoraba el de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y el exceso debía tributar como rendimiento del capital mobiliario.*

*Así las cosas, para examinar si la sentencia recurrida cumple o no el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción Ley 25/1995, debe determinarse si don Mario Arellano Alquillue obtuvo en el ejercicio 1997 rentas derivadas de la reducción del capital de sociedades con devolución de aportaciones a los socios, en cuyo caso el exceso que recibió sobre el valor de adquisición de las acciones afectadas tributaría como rendimiento del capital mobiliario, o rentas derivadas de la venta de sus acciones a las sociedades de las que era socio, tesitura en la que a efectos impositivos tendrían la consideración de ganancia o de pérdida patrimonial.*

[...]

*CUARTO.- En la escasa crítica jurídica reconocible contra la sentencia aquí impugnada, el recurrente se queja de que la Audiencia obtenga que, de las circunstancias concurrentes en las operaciones jurídicas realizadas (proximidad en el tiempo, vinculación familiar entre los socios, falta de acreditación de los objetivos de la reducción de capital), la finalidad perseguida era restituir las aportaciones y abonar dividendos no repartidos. Frente a esta visión de los jueces a quo alega: (a) que la actuación de adquisición de acciones propias es una figura perfectamente instalada en los sistemas mercantil y fiscal; (b) que ha aportado varias sentencias al expediente administrativo que dejan claro que no es una feliz invención o “económica opción”, como dijo el actuario, sino una práctica legítima; y (c) que se ha ignorado por completo el mandato legislativo acerca de cómo proceder cuando sea necesario hacer uso del artículo 28.2 de la Ley General Tributaria de 1963, esto es, probando y argumentando las afirmaciones que sustentan la propia posición, sin que sea suficiente hacer una mera transcripción de normas legales concernidas.*

[...]

*Con respecto a la primera alegación del recurrente, no es cierto que la Sala de instancia ponga en solfa la legitimidad de la operación de adquisición de acciones propias por una sociedad, se limita a cuestionar que las operaciones realizadas respondieran a la finalidad prevista en la legislación mercantil que les era aplicable: «[e]n supuestos como el de autos, no se respeta la finalidad de la adquisición de las acciones propias a la que se refiere el art. 75 de la LSA» y «[f]alta la acreditación de las finalidades propias de la reducción de capital previstas en el art. 163.1 de la LSA [...] cuando no se ha alterado la participación de los socios en el capital social tras la citada reducción» (FJ 2º).*

*La segunda alegación del recurrente encuentra también cumplida respuesta de la Audiencia Nacional: «Las sentencias que se invocan de esta Sala tampoco guardan relación con el supuesto de autos, y no responden exactamente a los mismos parámetros que los ahora examinados, pues versan dichos recursos sobre supuestos de simulación o de imposición sobre transmisiones patrimoniales, lo que no constituye el objeto del presente recurso» (FJ 2º). No otra cosa se deduce de lo que hemos expuesto en el anterior fundamento de derecho.*

*La tercera y última alegación tampoco puede prosperar, habida cuenta de que las presunciones basada en indicios o prueba indiciaria, a la que aluden los jueces a quo, forma parte de los medios admisibles en derecho y, en particular, en el derecho tributario, regulándose expresamente en el artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963, precepto que permitía utilizar como prueba las presunciones no establecidas por la Ley, siempre y cuando entre el hecho demostrado y aquél que se trata de deducir hubiera un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La Sala de instancia relaciona hasta seis indicios que llevan a ratificar la aplicabilidad al supuesto enjuiciado del artículo 44.4.d) de la Ley 18/1991; conclusión que esta Sala comparte.*

*Por cuanto antecede, el único motivo de casación invocado contra la sentencia aquí impugnada debe ser rechazado».*

**La imposición por una entidad de crédito de una suma de dinero a nombre de un menor de edad en el momento de su nacimiento, indisponible hasta que cumpliera los catorce años, a condición de la realización de una imposición del mismo importe, así como el abono por la entidad de crédito de una suma de dinero en una cuenta que sólo debía tener como titular el menor, siempre que éste tuviera menos de seis meses y no hubiera ninguna otra cuenta a su nombre, cantidad que era indisponible hasta que transcurriera al menos un año desde la fecha del abono, constituyen rendimientos del capital mobiliario del ejercicio en que se satisficieron. STS de 2 de abril de 2012 (RC 4257/2008).**

*«PRIMERO.- [...] constituyen las pretensiones casacionales de la entidad CAIXA DE TARRAGONA que casando la dictada por la Audiencia Nacional declare no conforme a derecho y, por ende, anule la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central y declare la improcedencia de la regularización por el concepto de Retenciones a cuenta de Rendimientos del Capital Mobiliario, al amparo de lo dispuesto en los artículos, 31 y 37 de la Ley 18/91, del I.R.P.F., en cuanto a las imposiciones efectuadas por la Caixa a nombre de menores de edad en el ejercicio 1997, por:*



1) "apertura de libretas "super nova antigua", consistentes, en la imposición de 25.000 ptas. -imposición que no se abonaba en ninguna libreta- a nombre de menores de edad en el momento de su nacimiento y que era indisponible hasta que el menor cumpliera los 14 años, sin la existencia de ningún saldo anterior, a condición de que se abriera otra libreta con una imposición de otras 25.000 ptas.; y 2) apertura de libretas "super nova nueva", consistentes en el abono de 3.000 ptas. con las condiciones de que la cuenta solo ha de tener como titular el menor, que éste ha de tener menos de seis meses y que no puede haber ninguna otra cuenta a nombre del mismo, no pudiendo ser retiradas estas cantidades hasta que transcurra al menos un año desde la fecha de su abono.

[...]

*TERCERO.- En el segundo motivo la CAIXA denuncia la vulneración de los artículos 31 y 37 de la Ley 18/1991, del IRPF, por entender que las imposiciones denominadas "supernova antigua" y "supernova nueva" en ningún caso podrían considerarse rendimientos del capital mobiliario apoyándose, como hace la sentencia recurrida, en el mencionado art. 31.*

*En el tercero, se consideran, a su vez, vulnerados los artículos 98.1 y 102 de la propia Ley 18/1991, en cuanto que la entidad recurrente considera que aún dando por correcta la calificación de rendimientos del capital mobiliario de las citadas imposiciones, la obligación de retener no nacería hasta el momento en que los mismos fueran exigibles o se efectuara su pago y en los supuestos que contemplamos esos presuntos rendimientos del capital no eran exigibles -al ser indisponibles- hasta que el menor cumpliera. 14 años -25.000 ptas. en las "super nova viejas", o transcurrido un año desde su imposición- 3.000 ptas. en la "nuevas" ni serían pagados tampoco hasta ese mismo momento por lo que dichos presuntos rendimientos, si no eran exigibles hasta que el titular de la cuenta alcanzara los catorce años o transcurriera un año desde la imposición ni eran pagados tampoco hasta ese momento, no podían estar sujetos a retención a cuenta del IRPF.*

*Ambos motivos deben de desestimarse, a la vista de lo que hemos establecido para iguales casos en nuestra sentencia de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación 6823/2003), en cuyo fundamento jurídico segundo decíamos que*

*"En efecto, del tenor de las normas referidas se desprende que son rendimientos de capital mobiliario las contraprestaciones de todo tipo, dineradas o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos de naturaleza mobiliaria, de los que es titular el contribuyente y que no estén afectos a actividades económicas realizadas por el mismo; contraprestaciones obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios".*

*Y ese elemento de contraprestación dirigido a la captación de capitales ajenos concurre en las mencionadas libretas. Así, examinando las operaciones surgidas en primer lugar en la práctica bancaria, es decir, la libreta Supernova "antigua", cabe destacar que la operativa correspondiente consistía en abonar 25.000 pesetas a favor de los recién nacidos. La aportación se anotaba en la propia libreta de ahorro con una cláusula de indisponibilidad hasta la fecha, que también quedaba anotada en la propia libreta, que coincidía con la data en que el titular cumplía los catorce años. En todo caso, se exigía una imposición mínima en el momento de abrir la libreta de otras 25.000 pesetas, éstas a cargo del titular de la misma. Como hace constar la Inspección*

*en Diligencia nº 40, de 16 de abril de 2002, (folio 31) la entidad comercializaba una cuenta de pasivo cuyo titular era el menor de edad. Pues bien, resulta evidente que dicha mecánica instrumentada mediante un contrato de depósito- irregular- entre el Banco y el titular de la cuenta y materializado a través de una libreta de ahorro nominativa, tal como reseñan la Inspección y el TEAC, generaba un rendimiento de carácter mobiliario al suponer la canalización hacia La Caixa de un pasivo (25.000 pesetas por contrato), lo que a su vez determinaba que esta abonase otras 25.000. En suma, no resulta admisible que no exista “ninguna forma de retribución pactada como remuneración por la cesión de capitales”, pues existe una cesión (la imposición mínima de 25.000 pesetas) y una contraprestación, las otras 25.000 con las que el Banco retribuye.*

*La recurrente plantea también el tema del nacimiento de la obligación de retención, citando al respecto el artículo 87 del Reglamento del Impuesto. Sin embargo este aserto tampoco puede ser aceptado, pues si la Caixa reconoce que el importe quedaba anotado en la libreta e incluso contablemente, (folio 33), se tiene en cuenta la fecha de apertura de la cuenta, resulta evidente que desde la misma resulta exigible la cantidad, aunque se modere esa exigencia por una cláusula de indisponibilidad hasta la fecha fijada.*

*En las libretas Supernova “nuevas”, creadas a partir del año 1997, concurren idénticas circunstancias a las ya reseñadas. A través de las mismas se produce una captación del pasivo por las cantidades que se reciben o se espera recibir en el futuro, produciéndose una cesión de dicho capital del titular de las mismas a la Entidad, es decir, de una “cesión de capital a terceros”, causa generadora de los rendimientos de capital mobiliario. Las 3.000 pesetas no son un regalo, sino una obligación de la Entidad conforme a las cláusulas del contrato que ha suscrito. Esa suma ya no es del Banco, sino del titular de la cuenta, aunque se depositen durante el plazo mínimo de un año y por ello salen de tesorería y pasan a formar parte de su pasivo. Por lo tanto, hay también exigibilidad, según derivaba del artículo 47 del IRPF vigente en el año 1997, aunque exista una clara indisponibilidad por un año. Procede, conforme a lo expuesto, desestimar ambos motivos y con ello el recurso de la Caixa de Tarragona”» (FFJJ 1º y 3º).*

**Las rentas derivadas del usufructo temporal de acciones tienen la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario. STS de 9 de febrero de 2012 (RC 5996/2008), que reproduce en su fundamento jurídico tercero la previa de 4 de noviembre de 2010 (RC 4366/2005), como sigue:**

*«(...) En ella tomamos como punto de partida el mandato del artículo 31 de la Ley 18/1991, del IRPF, según el cual*

*"Uno. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo.*

*Dos. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:*

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el sujeto pasivo, que no se encuentren afectos a actividades empresariales o profesionales realizadas por el mismo.

Los rendimientos íntegros correspondientes a elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo se considerarán ingresos de las indicadas actividades".

A continuación razonamos que

"(...), la constitución del usufructo sobre un bien genera en el usufructuario el derecho a la obtención, en concepto de fruto civil, de cualquier rendimiento que produzca el objeto usufructuado, desde el día en que nace el derecho de usufructo hasta el momento de su extinción (artículos 471, 472, 475, 354 a 357 del Código Civil y en el caso de sociedades anónimas, artículo 67 del Texto Refundido de, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989). Y la contraprestación percibida, en este caso por los recurrentes, encaja en el concepto genérico de rendimientos del capital que ofrece el artículo 31 de la Ley antes transcrito, tanto más cuanto que según los acuerdos de las partes, el usufructuario (las entidades ACCEPTUM, GERMINA, S.L. y GERMINA IN, S.L) solo tiene derecho a los dividendos acordados por DANONE, S.A. durante la vigencia del usufructo (cinco años) y no a la parte de las reservas constituidas durante la misma, según previene el artículo 68 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas . Por ello, tiene razón la Inspección al proponer la calificación de rendimiento de capital y renta irregular, generada en cinco años, con la consecuencia liquidatoria que ello comporta.

Corroboramos lo expuesto la circunstancia de que la Ley 18/1991, al reseñar en el artículo 48 las "normas específicas" para determinar el incremento o disminución patrimonial, se refiere a "salidas" o "entradas" y "pérdidas" o "ganancias" (transmisión a título oneroso de valores admitidos o no a negociación, transmisión de acciones y participaciones en el capital de sociedades transparentes, aportaciones no dinerarias a sociedades, separación de los socios o disolución de sociedades, transmisión, amortización, canje o conversión de valores calificados de rendimiento explícito, representativos de la cesión a terceros de capitales propios, traspaso, indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, contratos de seguros de vida o invalidez, conjunta o separadamente, con capital diferido, permuta de bienes o derechos y extinción de rentas vitalicias o temporales). En cambio, el derecho real de usufructo, antes de constituirse como tal por acuerdo de nudo propietario y usufructuario (el artículo 468 del Código Civil dice que " el usufructo se constituye... por voluntad de los particulares, en actos entre vivos... " ), no existe sino como mera facultad del primero, constituyendo el llamado "ius fruendi". No existe, por ello, una auténtica "transmisión" y si tan solo una cesión del derecho a percibir los dividendos por el tiempo que dure el usufructo. Y al expirar el plazo establecido, en este caso de cinco años, el usufructo vuelve a su origen simplemente en virtud de la fuerza expansiva del derecho de propiedad.

*La conclusión que alcanzamos se ve reforzada por el hecho de que el artículo 23 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , salvando la omisión de la normativa anterior, disponga:*

*"Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:*

*1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.*

*a) Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:*

*1º Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.*

*2º Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.*

*3º Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad..."*

*Este mismo criterio se recoge también en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, actualmente vigente, que se da un concepto genérico de los rendimientos de capital en el artículo 25.1 .c) para luego enumerar entre los de capital mobiliario a los que "se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad".*

*[...]».*

**Imputación de intereses presuntos derivados de saldos acreedores como rendimientos de capital mobiliario que mantenían con la sociedad por ellos participada. Aplicación o no del régimen legal de las operaciones vinculadas. STS 2 de marzo de 2011 (RC 6148/2006).**

*"(...) es cierto que los mencionados artículos establecen que en las operaciones a plazos o con precio aplazado "las rentas se imputará proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes", pero este sistema cede ante los supuestos de operaciones vinculadas, pues partiendo de la calificación como préstamo de las adjudicaciones hechas por el socio a la sociedad, y partiendo asimismo de la existencia de vinculación de aquellos con tales entidades prestatarias, hay que acudir necesariamente a lo dispuesto en el artículo 8 de LIRPF 18/1991 que señala que "La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ", remisión a dicho artículo 16 , que no permite prueba alguna en contrario respecto de los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas. Otra cosa será que en la fecha en que se realicen los pagos aplazados se efectúen ajustes fiscales, pero esto, como muy*

*bien dice el TEAC, podrá determinar, si resultare un ingreso indebido, que el sujeto pasivo tenga derecho a solicitar su devolución. (...)*” (FJ 4º).

**La reducción de capital y posterior amortización de acciones tenía como finalidad devolver a quienes habían sido socios, las aportaciones realizadas junto a los beneficios no distribuidos generados durante la vida de la empresa. Y, por tanto, el exceso respecto a las aportaciones ha de considerarse como rendimientos de capital mobiliario. STS 23 de junio de 2011 (RC 2736/2009).**

*“(...) la Sala de instancia señala como indicios de que la operación realizada tenía como finalidad la reducción de capital con devolución de aportaciones los siguientes: a) «la decisión el mismo día de la enajenación de acciones y reducción del capital»; b) «la falta de acreditación de las finalidades propias de la reducción de capital previstas en el artículo 163.1 de la Ley de Sociedades»; c) «la existencia de dividendos no repartidos»; y, d) «el incumplimiento del límite del 10 % que establece el artículo 75 del mismo texto» (FD Quinto). Por lo tanto, existen razones suficientes que avalan la calificación otorgada por el Tribunal de instancia a la operación realizada por don José Vicente Pinilla.*

*En efecto, el análisis de la operación pone de manifiesto que, como mantuvo la Administración y, posteriormente, confirmó la Sala de instancia, la reducción de capital y posterior amortización de las acciones no generó incremento patrimonial alguno, sino que a través de la misma se perseguía devolver a quienes habían sido sus socios, las aportaciones que éstos habían efectuado junto a los beneficios no distribuidos generados durante la vida de la empresa, buena muestra de lo cual es el análisis de la composición de los fondos propios de la sociedad antes y después de la mencionada reducción. De ahí que, en aplicación del art. 44.Cuatro de la LIRPF, cuando la reducción hubiera tenido por finalidad, como en este caso, la devolución de aportaciones, el exceso sobre el valor de adquisición de las acciones de que era titular don José Vicente Pinilla hasta su anulación, debía tributar como rendimiento del capital mobiliario.*

*Y, precisamente, el art. 28 de la LGT entonces vigente, que la parte recurrente invoca como infringido, al entender que su aplicación lleva a calificar la operación como un supuesto de separación de socios, es aplicado por la Sala de instancia para defender que, se debe «estar a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la denominación que los interesados le hayan dado», lo que conlleva «en el caso de autos la necesidad de apreciar la totalidad de las operaciones en su conjunto» y la conclusión de que se está ante una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones.(...)” (FJ 3º).*

**Las cantidades satisfechas a los clientes por realizar en la entidad bancaria los pagos de sus deudas con la Hacienda Pública y la Seguridad Social constituyen una cesión a terceros de capitales propios que debe ser considerada un rendimiento de capital mobiliario, sin que tenga trascendencia alguna la finalidad perseguida por la entidad financiera con tales bonificaciones. STS 24 de enero de 2011 (RC 485/2007).**

*“(...) Para solventar este último extremo del debate, se ha de partir de lo dispuesto por el artículo 37.Uno, apartado 2, de la Ley 18/1991, que, en la redacción aplicable *ratione temporis*, otorgaba la consideración de rendimientos del capital mobiliario a los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, entre los que incluía «las*

*contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación, dinerarias o en especie, obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios».*

*El contenido de este precepto debe integrarse con lo dispuesto en el artículo 31.Uno de esta misma Ley 18/1991 , según el cual « [t]endrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen afectos a actividades empresariales o profesionales, realizadas por el mismo».*

*Los términos en los que el legislador se expresaba no pueden ser más elocuentes: cualquier contraprestación por la cesión a terceros de capitales propios que, directa o indirectamente, derive de dicha cesión debe ser considerada como un rendimiento del capital mobiliario.*

*En el supuesto enjuiciado, el «BBVA» satisface a sus clientes una bonificación por los ingresos que realizan en la cuenta restringida a nombre del Tesoro para el pago de sus deudas con la Hacienda Pública y la Seguridad Social, porque, como la propia entidad financiera colaboradora reconoce, aun cuando esos fondos dejen de ser de la titularidad de los clientes desde el momento en que efectúan el ingreso, se beneficia de su disponibilidad durante un tiempo antes de proceder a su transferencia definitiva al Banco de España.*

*Siendo así, no hay duda de que la bonificación recibida por el cliente procede indirectamente de la cesión a la entidad financiera colaboradora de capitales propios. El «BBVA» le abona la bonificación (no a la Hacienda Pública o la Seguridad Social) porque le entrega un capital propio (incluso entendiendo que deja de serlo cuando lo ingresa en la cuenta restringida del Tesoro) del que el «BBVA» se vale durante un tiempo, por breve que sea, y del que no dispondría si el cliente hubiera decidido satisfacer sus deudas en otra entidad financiera colaboradora.*

*Ninguna trascendencia tiene, a estos efectos, cuál sea la finalidad perseguida por la entidad financiera con tales bonificaciones, pues, como bien dice la Sala a quo, el hecho de que con las mismas pretenda fidelizar al cliente no contradice su calificación como rendimientos del capital mobiliario, como contraprestación obtenida por la cesión transitoria de capitales propios al «BBVA». (...)» (FJ 4º).*

#### **III.1.4. Rendimientos de actividades económicas**

**Como el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos es voluntario, la voluntad manifestada por el sujeto pasivo de tributar por el régimen de estimación directa en la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe primar sobre cualquier otra consideración de tipo formal o procedimental, no siendo obstáculo a tal conclusión la falta de renuncia expresa al régimen de estimación objetiva. STS de 9 de julio de 2012 (RCUD 92/2010, FJ 2º). En el mismo sentido SSTS de 28 de mayo de 2012 (RCUD 27/2009, FJ 2º) y 12 de marzo de 2012 (RCUD 175/2009, FJ 2º). Doctrina consolidada.**

**Requisitos legalmente establecidos en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para considerar las rentas derivadas de las actividades de**

**compraventa y arrendamiento de inmuebles como obtenidas en el ejercicio de una actividad económica: local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. La existencia de un local “exclusivamente” destinado a la actividad resulta compatible con la recepción en dicho local de directores de bancos, con el despacho en el mismo de la correspondencia y con que allí se encuentre el archivo familiar. STS de 16 de abril de 2012 (RC 1658/2008, FJ 2º), en la que, tras recordar que entre el artículo 40.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y lo previsto en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 la única diferencia radica en la exigencia por este último precepto de que el contrato laboral del empleado fuera a jornada completa, se remite a la STS de 2 de febrero de 2012 (RC 2318/2010), en cuyo fundamento jurídico cuarto se lee:**

*«[...] partimos de que el artículo 25 de la Ley de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que repite la redacción del artículo 40 de la Ley 18/1991, establece:*

*"Rendimientos de actividades empresariales o profesionales:*

*Uno. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales artísticas y deportivas.*

*Dos. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*

*b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral [y a jornada completa]."*

*El precepto transcrito, aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos. Por ello, tiene razón la sentencia cuando afirma que otra cosa permitiría eludir la calificación de actividad empresarial destinando el local a otra actividad, tal como se ha pretendido en la vía económico-administrativa y en la judicial, por parte de la hoy recurrente.*

*Por otra parte, en la Sentencia de esta misma Sala y Sección de 24 de marzo de 2010 (recurso de casación número para la unificación de doctrina 425/2005, en el que el*

*recurrente también alegaba la no concurrencia de los requisitos del artículo 40. Dos de la Ley 18/1991, de 16 de junio ), se dijo que los requisitos indicados en el referido apartado "van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo. No olvidemos que el recurrente realiza tareas de promoción inmobiliaria, hasta el punto de consignar en escritura pública, como más arriba se indicó que era condición suspensiva la terminación de las obras de urbanización de ese solar. Efectivamente, cabe acudir al Real Decreto 1560/92 de 18 de diciembre por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas para constatar que se trata de actividades epigrafiadas en apartados diferentes la promoción inmobiliaria por cuenta propia. la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia o el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia (Ap. K). Si acudimos al Real Decreto Legislativo 1175/90, de 28 septiembre que regula el IAE, dentro de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria (epígrafe 833) se comprende una serie de actividades tales como la compraventa de edificaciones totales o parciales con el fin de venta, la urbanización, parcelación... etc.: es decir, que los requisitos establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles. no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella."*

*De aquí que, como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006 ): " Que reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio."*

*Pues bien, en el presente caso, en el procedimiento inspector la controversia giraba en torno a la apreciación o no de actividad empresarial y, en consecuencia, acerca de si procedía apreciar la existencia de rendimientos empresariales o, por el contrario, que las ventas de terrenos debían dar lugar, en su caso, a incrementos de patrimonio con aplicación de los coeficientes de abatimiento. Otra cosa es que la Inspección llegara a la primera de las conclusiones por la vía de entender concurrentes los requisitos del artículo 25 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*En todo caso, el objeto del recurso contencioso administrativo fue la resolución del TEAC de 12 de junio de 2008, en cuyo primero Fundamento de Derecho se indica que "la cuestión principal que se plantea consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la regularización tributaria practicada a los interesada en los ejercicio objeto de comprobación, en el sentido de considerar que realiza una actividad económica, y, en consecuencia, las liquidaciones giradas a su nombre".*

*[...]*

*Ciertamente que la resolución del TEAC, al dar respuesta a la cuestión planteada, considera que se cumplían los dos requisitos del artículo 25 de la Ley 40/998. Pero también llega a la conclusión de que las parcelas vendidas tenían el carácter de "existencias" y las ventas eran empresariales, argumentando para ello que los terrenos propiedad de la entonces reclamante se habían aportado a Juntas de Compensación y que después de su urbanización y adjudicación, se vendían a terceros, recordándose que en resolución anterior, de 5 de mayo de 1996, se había puesto de manifiesto que*



*dentro de los gastos que se deducían de los ingresos, figuraban los derivados de la participación en aquellas Juntas. Igualmente, se invocan al respecto las resoluciones de la Dirección General de Tributos de 29 de noviembre de 2004 y de 14 de septiembre de 2004, señalándose que en esta última se indica que cuando la aportación de terrenos a una Junta no supone transmisión de los mismos y dicha Junta se limita a realizar las tareas de urbanización, el propietario "realiza una actividad económica, la de promoción, ya que la ordenación de medios productivos se hace por su cuenta, colocando en el mercado un nuevo producto, los terrenos ya urbanizados". Igualmente, se invocaba al efecto la resolución anterior del propio TEAC de 14 de mayo de 2008. (Fundamentos de derecho Sexto y Séptimo de la resolución recurrida en la instancia).*

*Si a lo anteriormente expuesto, se añade que en el escrito de demanda, el Abogado del Estado manifestaba que "la cuestión de fondo planteada, relativa a la calificación de los rendimientos obtenidos por la actora procedentes del arrendamiento y venta de inmuebles de su propiedad, como rendimientos de capital inmobiliario, como propugna la demandante o como rendimientos de actividad empresarial, como sostiene la AEAT", se comprenderá que deba entenderse que la sentencia no comete exceso alguno, sino que moviéndose dentro de los límites de las posiciones de las partes, confirma la posición de la Administración de entender concurrente una actividad empresarial, lo que, de consiguiente, entraña la desestimación del recurso contencioso-administrativo.*

[...]

*Finalmente, independientemente de que la Sala de instancia [...] dé por concurrente la existencia de actividad económica en el sentido del artículo 25.1 de la Ley 40/1998, y en contra de lo que se mantiene en el recurso, también se pronuncia respecto de la concurrencia de los requisitos del artículo 25.2.*

*En efecto, de un lado, tras resaltar que no existe discrepancia acerca del hecho de que la interesada cuenta con un administrador contratado, para la administración el patrimonio y llevanza de asuntos personales, que cuenta con un contrato de Jefe de oficina (Fundamento de Derecho Tercero), lo califica como "persona asalariada a jornada completa" y afirma que la recurrente cuenta también, al menos con un local "ad hoc" (Fundamento de Derecho Quinto), sin que pueda oponerse a ello, tal como se hizo en la vía económico-administrativa, que en dicho local se recibe a directores de bancos, se despache correspondencia o se encuentra el archivo familiar, todo lo cual es compatible y no queda impedido por la utilización del término "exclusivamente" utilizado por el artículo 25.2 de la Ley 40/1998.*

[...]».

**La aplicación del régimen de estimación indirecta para determinar el rendimiento neto de la actividad económica requiere un desconocimiento sustancial de los datos económicos de la actividad que hubiera impedido a la Administración tributaria la fijación de la base imponible. STS de 8 de marzo de 2012 (RC 4955/2008).**

*«(...) La procedencia de aplicar el régimen de estimación indirecta pretendida por el recurrente exige partir de lo establecido en el artículo 50 de la LGT 1963, según el cual, "Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora*

*o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta", previsión que hemos de completar con lo ordenado en el artículo 64.1 del RGIT de 1986, del que se infiere que el régimen de estimación indirecta será subsidiario del de determinación directa y se aplicará "cuando la administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas: c) Que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables".*

*Dicho concepto se concreta en el apartado 2 del mismo artículo 64, que especifica pormenorizadamente las causas en virtud de las cuales existe dicho incumplimiento sustancial y concretamente, y por lo que en este procedimiento interesa, en el apartado c) del artículo 64.2 "Cuando los registros y documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas", y en su apartado e) "Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permitan presumir, con arreglo al apartado 2º del artículo 118 de la Ley General Tributaria, que la contabilidad es incorrecta".*

*El análisis entre la actuación inspectora en cuanto a la determinación en este supuesto concreto de los rendimientos de las actividades empresariales obtenidos por el recurrente, a la luz de la normativa que acabamos de exponer, hace que consideremos acertado lo declarado por la Sala de instancia al negar la aplicación de la estimación indirecta, por cuanto no nos encontraríamos ante un desconocimiento sustancial que hubiera impedido a la Administración tributaria la fijación de la base imponible, pues las omisiones contables sobre las que se fundamentaría la aplicación de tal régimen subsidiario han podido ser solventadas por la Inspección sin necesidad de acudir a presunción alguna, al considerar que los gastos que el recurrente consideraba deducibles no eran tales, pues los importes de los mismos no coincidían con deuda alguna contabilizada, razón por la que se considero que dichos gastos no revestían el carácter de deducibles» (FJ 2º).*

**Estimación indirecta de bases. La inexactitud de las declaraciones sobre la renta realizadas por el sujeto pasivo, la inexistencia de la documentación necesaria para la determinación de bases en régimen de estimación directa y la irrelevancia del examen de ejercicios que nada tiene que ver con el inspeccionado, acreditan la necesidad del método de estimación indirecta utilizado. Validez de método utilizado. STS 29 de junio de 2011(RC 5823/2007).**

*"(...) A la vista de los datos y comprobaciones objetivamente adecuadas y válidas, así como ampliamente reflejados en las actas y sus informes ampliatorios, la Sala considera que la Administración ha ajustado su conducta a las exigencias del artículo 51 de la L.G.T., al formalizar y completar los requisitos exigidos en dicho artículo, de manera que el contribuyente ha tenido conocimiento de los medios y cálculos empleados por la Administración, al proceder a la regularización tributaria del sujeto pasivo, sin que en ningún momento se haya producido indefensión al facilitarse la impugnación de esos criterios y sin que por parte del recurrente a través de las pruebas practicadas en autos, en especial el informe del Sr. Molina Puertas, se hayan podido desacreditar las graves carencias contables y las dificultades que estos incumplimientos representarían para la Inspección.*

*Téngase en cuenta al respecto, que según el documento número 2 de los acompañados a la demanda, todas las farmacias de referencia están sitas en la provincia de Almería, y que el margen comercial utilizado por la Inspección, puede incluso variar respecto de la venta de productos distintos de las especialidades farmacéuticas en los que no existe margen.*

*Procede, por lo expuesto, desestimar el primer motivo del recurso."*

*Para resolver el problema planteado en este motivo es necesario poner de relieve que el método de estimación (resultados de seis farmacias) está reconocido reglamentariamente, y las conclusiones obtenidas también están explicadas y razonadas en el expediente. Las críticas sobre la validez objetiva del método elegido (absolutamente válidas -como también lo serían las de cualquier otro método utilizado-) son irrelevantes. Escogido un método reglamentariamente previsto y justificadas las conclusiones obtenidas con arreglo a él, estas sólo podrán ser rebatidas mediante la prueba que acredite la inexactitud de los resultados obtenidos, prueba que no se ha practicado.*

*(...)*

*Sobre el punto ahora debatido conviene poner de relieve, y como ya se ha indicado, que el método de valoración elegido ha sido el de capitalización y no el de tasación pericial conclusión que priva de relevancia las críticas formadas a la valoración finalmente tomada en consideración; además, y si bien es cierto que en la valoración inicial concurrió un ingeniero también lo hizo un arquitecto, técnico absolutamente idóneo para la valoración del local, dada la naturaleza de inmueble urbano del bien generador del incremento patrimonial; finalmente, la prueba irrefutable de la inexactitud de la valoración la proporciona la prueba de la contraparte destinada a acreditar la inexactitud de la valoración efectuada, prueba que no ha tenido lugar. Ha habido pues una conjunción de métodos de valoración, que han dado el mismo resultado, por lo que las críticas efectuadas contra el método de valoración por tasación devienen en irrelevantes, por no ser, al final, dicho método el elegido para la valoración del bien.*

*Además, y contra lo que se afirma, es evidente, y así resulta de la valoración efectuada, que la Administración ha tenido en cuenta el valor de adquisición, valor que ha sido deducido del de enajenación. (...)" (FFJJ 3º y 4º).*

#### **Aplicación del sistema de módulos a actividades subvencionadas, supuesto de simulación. STS 7 de julio de 2011 (RC 260/2008).**

*"(...) Debemos partir de que la Inspección apreció simulación en la creación y configuración de la entidad Cibersistemas, SC, y ello por pretenderse una doble finalidad: 1ª) No superar el límite cuantitativo establecido en las Ordenes reguladoras del sistema de estimación objetiva por módulos, ya que la incorporación de nuevo personal por parte de Dª Rosa María Dublas Esteban hubiera supuesto exceder de aquél; 2ª) generar un sistema de ingresos reducidos y otro de gastos amplio que permitía trasvasar los fondos generados desde Valladolid, donde lleva a cabo la actividad la recurrida, a Vitoria, donde reside su marido y es sede de la entidad Cibersistemas, S.A.*

*Por su parte, la resolución del TEAC, tras aludir a que entre las razones de la creación de una empresa interpuesta se encuentra la de "alterar la tributación que corresponde*

*en Derecho a las actividades ejercidas", señalaba que "la simulación consiste en aparentar la contratación de la reclamante con Cibernistemas, S.C. y de ésta con el personal docente, cuando en realidad, a efectos tributarios, y según exige el artículo 25 de la Ley General Tributaria (redacción según la Ley 25/1995), hay que estar a lo efectivamente realizado, que es, a efectos de dicha Ley, la contratación directa de la interesada en las condiciones propias de dicha contratación directa", concluyendo en que: "De ahí que sea correcto el proceder de la Inspección, que limita el importe de los gastos deducibles a la cuantía resultante de valorar el número de horas de docencia aplicado a la actividad, según el coste de aquellas para Cibernistemas, S.C."*

*Por nuestra parte, la respuesta debe iniciarse señalando que no puede existir controversia acerca de la aplicación del sistema de módulos en las subvenciones concedidas para la impartición de cursos de formación, percibidas al amparo del Real Decreto 631/1993, de 3 de mayo, por el que se regula el Plan Nacional de Formación de Inserción Profesional, pues su utilización aparece admitida por la Resolución de consulta de la Dirección General de Tributos de 1 de julio de 2002, alegada por la parte recurrida. Y bajo tal premisa, lo que puede ser objeto de controversia es si en el presente caso era posible o no la aplicación de tal sistema y, en consecuencia, si, en su caso, procedía el régimen de estimación directa.*

*Como antes ha quedado expuesto, la Inspección primero y después el TEAC, en la resolución de la reclamación económico-administrativa, ponen de manifiesto la existencia de simulación, en la forma que acaba de exponerse.*

*Por el contrario, la sentencia rechaza la existencia de simulación en la forma recogida en los apartados 5.2 y 53, antes transcritos, viniendo a señalarse que dado el sistema de subvenciones destinadas a compensar los costes de la actividad de enseñanza "no puede considerarse que la utilización de un servicio externo tuviera por objeto aparentar unos gastos superiores a los que el contribuyente hubiera soportado de utilizar personal propio ..."*

*Sin embargo dicha tesis no puede ser compartida, puesto que es la propia sentencia la que, según lo que hemos indicado en el Antecedente Primero, expone como datos fácticos los siguientes:*

- Que la interesada declaró unos rendimientos de actividades empresariales, determinados por módulos, que ascendían a 2.858.727 ptas. (17.181, 3 euros) y 3.402.054 ptas. (20.446,76€), en los años 2000 y 2001, respectivamente.*
- Que las subvenciones de la Comunidad Autónoma de Castilla y León ascendieron a 163.388.701 ptas. (981.985,87 euros) y 117.258.200 ptas. (704.735,98 euros), en 2000 y 2001, respectivamente.*
- Que la Inspección calculó el importe de las remuneraciones a los profesores, y, por tanto, el coste para Cibernistemas, S.L. "multiplicando el número de horas de trabajo (obtenido de las facturas) por el coste horario de dicho personal, que se calcula a partir de las nóminas y seguros sociales que consta en el informe de los servicios de inspección de Alava. De esta forma, en lugar del ya citado importe de las facturas, que asciende a 119.835.292 ptas. (720.224,61 €) y 84.885.084 ptas. (510.169,63 €), se deduce en concepto de retribuciones a los profesores 20.449.454 ptas. (122.903,69 €) y 14.989.450 ptas. (90.088,41 €), respectivamente."*

*Lo expuesto supone, por sí mismo, la necesidad de estimar este primer motivo, aún cuando para ello haya de apoyarse tan solo en la invocación al artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 y en la referencia que se hace al criterio de la Inspección y de la resolución del TEAC, dado que los datos antes reseñados figuran en la propia sentencia por transcripción parcial de aquella, que se hizo en el Antecedente Primero. (...)" (FJ 4º).*

**La presunción de existencia de una actividad económica consistente en la tenencia de local y de una personada contratada a tiempo completo sólo opera en relación con el arrendamiento o la compraventa de bienes inmuebles, no en otras actividades diferentes. STS 1 de diciembre de 2011 (RC 93/2009).**

*"(...) el referido artículo 40 dispone:*

*"Uno. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades empresariales o profesionales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo 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.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales artísticas y deportivas.*

*Dos. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*

*b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral."*

*El apartado Dos del precepto transcrito trató de delimitar los límites de la actividad empresarial con la que no reviste dicho carácter, en el caso concreto y específico de venta y arrendamiento de bienes inmuebles, pero no es de aplicación cuando se trate de actividades que exceden de las indicadas. En este sentido, en la Sentencia de esta misma Sala y Sección de 24 de marzo de 2010 (recurso de casación número para la unificación de doctrina 42512005, en el que el recurrente también alegaba la no concurrencia de los requisitos del artículo 40.Dos de la Ley 18/1991, de 16 de junio ), se dijo que los requisitos indicados en el referido apartado "van referidos exclusivamente al arrendamiento o compraventa de inmuebles, y no, como es el caso actividades que van más allá de la simple compraventa y arriendo. No olvidemos que el recurrente realiza tareas de promoción inmobiliaria, hasta el punto de consignar en escritura pública, como más arriba se indicó que era condición suspensiva la terminación de las obras de urbanización de ese solar. Efectivamente, cabe acudir al Real Decreto 1560/92, de 18 de diciembre por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas para constatar que se trata de actividades epigrafiadas en apartados diferentes la promoción inmobiliaria por cuenta propia, la*

*compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia o el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia (Ap. K). Si acudimos al Real Decreto Legislativo 1175/90, de 28 septiembre que regula el IAE, dentro de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria (epígrafe 833) se comprende una serie de actividades tales como la compraventa de edificaciones totales o parciales con el fin de venta, la urbanización, parcelación... etc.: es decir, que los requisitos establecidos por el artículo 42 han de referirse a la actividad exclusiva de compraventa y alquiler de inmuebles, no siendo aplicables cuando se desarrolla otra actividad de mayor ámbito que absorba a aquella." (...)" (FJ 4º).*

**Transmisiones de inmuebles sujetas a actividades económicas. Irrelevancia “a sensu contrario” de la presunción relativa a la tenencia de local y de una persona contratada a tiempo completo. STS 15 de diciembre de 2011 (RC 1351/2008).**

*“(...) como se dijo en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006). "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio."*

*Por ello, ha de darse la razón a la sentencia impugnada cuando afirma que el ejercicio de una actividad empresarial puede demostrarse por otros medios distintos de los indicados en el precepto transcrito.*

*Y en efecto, la sentencia, a partir de los propios actos del recurrente, considera probada el ejercicio de una actividad empresarial por parte de éste último, a cuyo efecto se indica que: 1º) Un día antes de la formalización de la escritura de permuta de solar por obra terminada, el Sr. García Bernia se dio de alta en el Epígrafe 833, correspondiente a promoción inmobiliaria, circunstancia que, como resaltaba el informe complementario, es más trascendente si se tiene en cuenta de que ello se hizo a sabiendas de que la licencia de obras se había solicitado y obtenido con anterioridad por la entidad Salvador Vilas, S.L.; 2º) Dicha circunstancia no es aislada, pues a ella ha de añadirse que en la contabilidad del recurrente, el terreno permutado tenía la calificación de "existencias"; 3º) Durante los ejercicios 1995, 1996 y 1997, incluyó en la declaración del IRPF rendimientos correspondientes a la actividad de promoción inmobiliaria en régimen de estimación directa, en cuantías negativas, y es con posterioridad al inicio del procedimiento inspector cuando presenta escrito de solicitud de reclasificación en las declaraciones del Impuesto; 4º) En la escritura de permuta, el recurrente declaró que "en su calidad de sujeto pasivo del IVA y a los efectos de lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto 1624/92, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, comunica al representante de la sociedad adquirente que hace uso de su derecho a renunciar a la exención que en el IVA se reconoce a su transmisión, en el artículo 20, apartado 1, de la Ley 3/1992, de 28 de diciembre"; y 5º) En la venta de las viviendas y plazas de garajes, el Sr. García Bernia repercutió el 7 % de IVA.*

*Los anteriores datos sirven a la Sala de instancia para apreciar la existencia de una actividad de promoción, conclusión que aparece razonable, a cuyo efecto debe ponerse de manifiesto que la nota del epígrafe 833.1 de la Sección 1ª del Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas*

y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, que se refiere a la promoción de terrenos, establece que dicho epígrafe «comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos», tras lo cual, la nota del epígrafe 833.2, referido a la promoción de edificaciones, establece que dicho epígrafe "comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas". (...)” (FJ 4º).

**La transmisión de un inmueble afecto a la actividad. La actividad empresarial desarrollada es la construcción y promoción inmobiliaria y como la operación, la afectación del inmueble a la actividad empresarial de la recurrente, estuvo constituida por bienes del activo circulante objeto de esa actividad, estamos ante un rendimiento, no ante un incremento o disminución patrimonial. La afectación realizada no puede considerarse como alteración patrimonial, aunque haya habido una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, no ha existido cambio en la titularidad del bien, que permanece dentro de su patrimonio. STS 30 de marzo de 2011 (RC 170/2007).**

*“(...) Por la propia naturaleza de la operación, y, a la vista de lo expresado en el precepto, la afectación realizada no puede considerarse como alteración patrimonial, pues, aunque haya habido una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, no ha existido cambio en la titularidad del bien, que permanece dentro de su patrimonio. El hecho de que su conceptualización haya mutado de inmovilizado material a existencias, como luego veremos, y que se le aplique un tratamiento fiscal diferente no significa que se haya producido una alteración patrimonial.*

*El legislador ha venido a reconocerlo así en el artículo 41 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, cuando señala, en su apartado Tres que "La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el sujeto pasivo no constituirán alteración patrimonial, siempre que los bienes continúen formando parte de su patrimonio". Se trata, por tanto, de una especificación más detallada de los diferentes conceptos contributivos, pero que no puede considerarse como la introducción de un supuesto antes no previsto, ya que, como se ha dejado dicho, la afectación de bienes dentro del propio patrimonio no puede ser por naturaleza alteración patrimonial.*

*Desde este punto de partida, para determinar la valoración del bien afectado habrá de precisarse cuál es su naturaleza. Y en este punto, parece no haber discrepancias en cuanto a su configuración como "existencias", a tenor de lo dispuesto en el artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, al atribuir esa condición a "los bienes muebles e inmuebles adquiridos por la Empresa con la finalidad de incorporarlos a los bienes producidos o de destinarlos a la venta sin transformación".*

*Pues bien, es el mismo precepto reglamentario el que establece en su apartado 2 que "las existencias se reflejarán en el activo del balance en función de su precio de adquisición o de su coste de producción", solución que es la que se ha adoptado en la sentencia recurrida, y en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, que en este sentido hay que considerarlas ajustadas a Derecho.*

*Partiendo de estas consideraciones, los motivos 2º, 3º y 4º deben desestimarse, pues si tanto el TEAC, como la sentencia recurrida, únicamente admiten la tesis del Tribunal Económico Administrativo Regional de aplicar el valor del bien en el momento de la*

*afectación, no en el de la adquisición, para no infringir la "reformatio in peius", todas las consideraciones que se hacen en referencia al artículo 12.4 del RIRPF (RD 2384/1981, de 3 de agosto ), carecen de sentido, en relación con este supuesto, ya que el verdadero fundamento del acto objeto de impugnación es que el valor es el de la fecha de adquisición del bien, por lo que todo lo referente al momento de la afectación, y a los criterios a que acudió el TEAR para sustentar su tesis, son ahora intrascendente.*

*Pero es que además el mencionado precepto reglamentario, al remitir al Impuesto sobre el Patrimonio en materia de valoración de elementos patrimoniales afectos, en nada se opone a lo dispuesto en el artículo 76.2 del RIS, a que se ha hecho referencia, y cuya legalidad no puede cuestionarse, precepto de aplicación a las personas físicas que desarrollen actividades económicas, según establece su Disposición Adicional Tercera. Existe además una remisión al Reglamento hecho por la Disposición Final Tercera de la ley 44/78, que impide hablar de lesión al principio de reserva de ley, sin que haya habido extralimitación pues no puede considerarse que existiera una modificación de los elementos esenciales del tributo. Por otra parte, como señala el Abogado del Estado, en relación con el tema de la infracción del principio de capacidad económica, "las situaciones que se comparan (alteración patrimonial y afectación a actividades económicas) son, en todo caso, bien distintas y reguladas por normas diferentes, sin que la atribución de valores distintos, según se trate de la una o de la otra, implique quiebra al principio de capacidad económica que, en ambos casos sería la misma y la derivada del único bien de que se trata" Es evidente que la capacidad económica deriva del valor de los bienes que posee y no del criterio que se establezca en su valoración según se trate de una u otra operación.*

*Por último, la no aplicación del art. 126.2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , como el artículo 86.2 de la Ley 33/1987 es consecuencia de que ambos contemplan supuestos de incrementos de patrimonio, y no de afectación de bienes al propio patrimonio del sujeto pasivo, que, como ya se dijo, tienen diferente naturaleza. (...)" (FJ 2º).*

**El requisito de la habitualidad no es siempre determinante del ejercicio de una actividad económica. Diferencias con las ganancias de patrimonio. STS 9 de marzo de 2011 (RC 4441/2006).**

*"(...) en relación con el impuesto de que se trata, una primera definición legal de lo que se considera actividad empresarial por la conjunción de dos elementos -ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, e intervención en la producción o distribución de bienes o servicios-, para, a continuación dar una lista no exhaustiva de actividades que entrarían en esa conceptualización, entre las que incluye la de construcción. Lógico es pensar que algunas de estas últimas actividades podrán no revestir el carácter de empresariales si no concurren los presupuestos que se incluyen en la definición, siendo en cada caso determinado donde deba decidirse si se da esa consideración, en función de los elementos concurrentes.*

*No hay duda, como afirma el recurrente, que el requisito de habitualidad es demostrativo de que la actividad es mercantil, al menos en lo que respecta al IRPF, aunque no lo sea en el IVA en el que se permite tal caracterización para actividades ocasionales (artículo 4º.4 de la Ley 30/1985 ). Ahora bien, esa habitualidad no queda excluida por el hecho de que se realice una sola operación de venta de un inmueble, como es el caso, si ello viene precedido de una actividad en la que hay una*



*organización dirigida a la construcción como medio para lograr el fin de distribución. La unicidad de la operación se convierte en intrascendente si el fin perseguido de distribución se consigue, aunque ésta se plasme en una única escritura pública de venta. Serán los elementos probatorios que concurran en cada caso, los que determinarán o no la calificación de la actividad como empresarial.*

*Pues bien, la Sala de instancia parte de una serie de datos cuya concurrencia la lleva a considerar que esa actividad empresarial se ha producido, ya que incluso antes del requerimiento efectuado por el Ayuntamiento se había presentado solicitud de demolición del edificio, se encarga el proyecto, solicita licencia de obras y se da de alta en el epígrafe de licencia fiscal, contratando personal y comprando material, lo que unido a las dimensiones del inmueble, su no ocupación para uso propio y su venta posterior permiten concluir que las obras fueron realizadas para la venta posterior del edificio. Uno de estos datos, por sí sólo podrá no ser determinante de la calificación pero de la conjunción de todos ellos no resulta errónea, arbitraria o irracional la conclusión obtenida por el Tribunal "a quo", por lo que la valoración efectuada no puede ser revisada en casación, al no haberse vulnerado ninguno de los preceptos que regulan la valoración de la prueba, que ni siquiera han sido tratados en el recurso de casación".(...)" (FJ 2º).*

### **III.1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales**

#### **III.1.5.1. Concepto y clases**

**La indemnización proveniente de la expropiación de un inmueble determina una ganancia o una pérdida patrimonial sujeta y no exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. STS de 23 de febrero de 2012 (RC 1260/2008, FJ 3º).** Doctrina reiterada y consolidada.

**En los supuestos de reducción de capital de la sociedad con devolución de aportaciones a los socios, el importe de estas últimas debía minorar el valor de adquisición de los valores, determinando el exceso la existencia de ganancia patrimonial, sin aplicación de coeficientes de abatimiento, bajo la vigencia del artículo 31.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y sin que para el cálculo de su importe pudiera tenerse en cuenta el coste de la titularidad de las participaciones. STS de 22 de noviembre de 2012 (RC 1225/2010).**

*«TERCERO.- [...] afectando la regularización objeto de controversia al ejercicio 1999 (y por tanto bajo la vigencia de la redacción originaria del artículo 31.3 de la Ley 40/1998), en el segundo motivo se pretende que la ganancia patrimonial obtenida en la operación de reducción de capital con restitución de aportaciones de la sociedad ASTROLABIO, S.L., que ha quedado reseñada en los Antecedentes, se vea disminuida o, en su caso, anulada, por la aplicación de los coeficientes de abatimiento, tal como hizo el Sr. Reguero Manjón en su autoliquidación del Impuesto.*

*En cambio, la sentencia confirma la posición de la Inspección y de la resolución del TEAC, considerando que la operación gravada era la de reducción del capital con restitución de aportaciones, por lo que el importe de estas últimas debía minorar el valor de adquisición de los valores, determinando el exceso la existencia de ganancia patrimonial, sin aplicación de coeficientes de abatimiento.*

*Es cierto que se ha defendido la aplicación de los coeficientes reductores en el caso de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, bien a partir de un concepto amplio del término "transmisión" (afirmándose que existe una transmisión de derechos subjetivos a la sociedad), como hace el recurrente, bien a partir del concepto de "alteración patrimonial", utilizado en la Ley, y también más general que el de "transmisión".*

*No obstante, entendemos que existen más sólidas razones para afirmar que en el caso de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios no es posible la aplicación de coeficientes de abatimiento.*

*En efecto, en principio no parece razonable pensar que la Ley 40/1998, que supuso una ratificación de los criterios del Real Decreto Ley 7/1996, evitando las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad realizada posteriormente, por la Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio, restableciera los coeficientes de reducción para gravar el denominado "exceso" en las reducciones de capital con devolución de aportaciones.*

*Esta consideración se ve reforzada ante el hecho de que el adquirente de acciones o participaciones antes de 1996 difícilmente podía tener una expectativa que justificara una planificación de inversiones en aquellas, cuando el "exceso" se gravaba como rendimiento de capital mobiliario [...].*

*Y si pasamos a las normas, resulta que la necesidad de que la "ganancia patrimonial" surja de transmisión de elementos patrimoniales aparece clara en el artículo 39 de la Ley 40/1998, invocado por la Administración y por la sentencia impugnada, en cuanto que en él se establece que "La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos ...con más de un año de antelación a la fecha de transmisión".*

*A lo expuesto, ha de añadirse que lo primero que hace la Disposición Transitoria Octava de la Ley 18/1991, a la que se remite la Novena de la Ley 40/1998, es acotar el ámbito de su aplicación al "importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el sujeto pasivo y que hubiesen sido adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio...", distinguiendo entre "Elementos patrimoniales transmitidos entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1996" "Elementos patrimoniales transmitidos a partir de 1 de Enero de 1997".*

*Por ello, en el supuesto meramente hipotético de que el legislador hubiera querido someter al "exceso" al régimen de incrementos y disminuciones patrimoniales, con aplicación de coeficientes de abatimiento, habría tenido que hacer alguna adición o aclaración a los preceptos antes reseñados, en los que para apreciar ganancias o pérdidas requiere previamente la transmisión de elementos patrimoniales, que aquí no concurre.*

*En definitiva, y por tanto, la "ganancia patrimonial" no forma parte de la base especial, sino de la base general, por lo que el motivo no puede prosperar.*

[...]

*CUARTO.- Finalmente, nos vamos a referir al motivo que primeramente formula el recurrente, en el que se pretende que en la liquidación se tenga en cuenta el coste de titularidad de las participaciones, debiéndose anticipar que aquél no puede prosperar.*

*En efecto, el artículo 35 de la Ley 40/1998 contiene normas especiales de valoración, relativas a la valoración, y entre ellas, la que afectan a las transmisiones de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales, y como tales, acogidas al régimen de transparencia fiscal.*

[...]

*Ahora bien, en el presente caso no nos encontramos ante un supuesto de transmisión de participaciones, sino de reducción del capital social, mediante devolución de sus aportaciones a los socios, que sigue el sistema previsto en el artículo 31, antes transcrito, sea la sociedad transparente o sometida al régimen general.*

[...]».

**La donación de acciones pignoradas en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada permite diferenciar dos incrementos de patrimonio para el donante: uno lucrativo, constituido por la diferencia entre el importe del préstamo subrogado y el valor de las acciones donadas, y otro oneroso, por la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones donadas y el préstamo. STS de 10 de abril de 2012 (RC 1208/2008).**

«SEXTO.- [...]

*En el presente caso, nos encontramos ante una donación onerosa, prevista en el artículo 619 del Código Civil, que es aquella en que se impone al donatario una carga o modo, debiendo ser el gravamen impuesto inferior al valor de la cosa donada, ya que si fuera igual o mayor estaríamos ante un auténtico contrato oneroso.*

*La Jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, al examinar la naturaleza jurídica de esta clase de donaciones, precisa que “el que la donación imponga una carga al donatario no cambia su naturaleza, no es la contraprestación que ha de satisfacer para lograr su enriquecimiento a modo de sinalagma en los contratos sinalagmáticos, sino una determinación accesorio de la voluntad del donante por la que quiere lograr, además, otra finalidad, pero sin que desaparezca o quede subordinada la del enriquecimiento del donatario, que es la principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación” (sentencia de 16 de diciembre de 1992).*

*A su vez, la sentencia de 15 de junio de 1995 declara: “Existe la donación desde el momento en que aparece la transmisión de un bien gratuitamente, sin ánimo de lucro por parte del donante, y es correspondido por el ánimo de aceptarlo a título de liberalidad por el donatario, que es lo que constituye el imprescindible "animus donandi" exigido como necesario en esta clase de contratos. Cosa distinta es la motivación que haya podido inducir a donante y donatario a realizar el negocio jurídico, motivo que puede estar relacionado con la donación con cargas, llamada también donación modal, en la que se le impone al donatario la obligación de realizar algo o cumplir una contraprestación correlativa a la ventaja adquirida, y sin que por esto se pueda entender cambiada la naturaleza del negocio al que se añade esta carga*

...”; y en la de 23 de octubre de 1995: “...no es posible excluir, en puridad técnica, de la donación tanto remuneratoria como la de con causa onerosa, al ánimo de liberalidad que como elemento común prima en el concepto genérico del artículo 618 CC cuando define la donación como un acto de liberalidad, por el cual, una persona dispone gratuitamente de una cosa, en favor de otra que la acepta; y ello es así, porque el artículo 619 viene también a configurar como donación las otras dos modalidades, la llamada remuneratoria y la de causa onerosa, pues en rigor” aunque una y otra no respondan prístinamente, como la donación pura, a esa transferencia de una persona a otra, cuya causa responde en exclusiva a un ánimo de favorecer con una ventaja a quien como beneficiario no le unen con el beneficiante otros lazos salvo los internos del recóndito mundo de los sentimientos o de mera afectividad, o, por razones altruistas, no hay que olvidar que asimismo en la donación llamada remuneratoria, esa causa subsumible en la preexistencia de unos méritos del predonatario por servicios prestados al luego donante, en todo caso, también se gestan en una presuposición causal anidada en la propia intencionalidad del donante, sin transcendencia o relevancia jurídica al exterior, de tal forma que sea exigible la observancia de esa mera intencionalidad o sensación anímica con el nudo de su sujeción formal y por ello, el propio donante cuando la instituye como tal donación remuneratoria jurídicamente no está obligado a hacerlo, sino que, se reitera, puede que con tal “donatum” en el fondo está también impregnado de dicha finalidad de liberalidad o de favorecimiento; razón igualmente aplicable a las llamadas donaciones con causa onerosa, sobre todo, porque, según la propia referencia del segundo supuesto de ese artículo 619, el gravamen que se impone es inferior al valor de lo donado, luego en la parte de exceso debe estar también presente ese ánimo de liberalidad en cierto modo desdibujado pero existente al fin ...”.

Por su parte, en la sentencia de 6 de abril de 1999, la misma Sala establece “que la verdadera y propia donación modal es aquella de la que se impone al beneficiario el cumplimiento de una obligación, como determinación accesoria de la voluntad del donante. Aunque esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación de bienes, transformándolo en contrato bilateral, sinalagmático y oneroso, puesto que el gravamen tiene que ser inferior al valor de lo donado, el cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen exigible y desde luego el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario”.

Finalmente, en relación con el artículo 622 del Código Civil, que dispone que las donaciones con causa onerosa se seguirán por las reglas de los contratos, señala la citada Sala que “a las donaciones onerosas se les aplica el régimen unitario propio de las donaciones, no obstante el confusionismo que parece crear el artículo 622 del Código Civil que ha sido superado jurisprudencialmente, al relacionarse dicho precepto con el artículo 619, que determina para su validez y eficacia el necesario otorgamiento de escritura pública, conforme al artículo 633 (sentencias 24 de septiembre de 1991, 26 de mayo de 1992 y 25 de Octubre de 1993 y 27 de julio de 1994).

Sentada la naturaleza que presentan las donaciones onerosas, procede cuestionarse la solución tributaria respecto al gravamen de las mismas por el impuesto de las rentas de las personas físicas.

La doctrina jurisprudencial, antes reseñada, permite sentar que en estos casos nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el

*ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.*

*Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo.*

*En efecto, en el caso litigioso, la operación realizada llevaba aparejada la liberación de la deuda pignoratícia que el hoy recurrente tenía contraída con una entidad de crédito, lo que implicaba un incremento de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba, y además, realizaba una donación en cuanto al exceso.*

*Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.*

[...]

*SÉPTIMO.- [...]*

*En el presente caso, en la donación onerosa que se contempla, aun prescindiendo de su consideración como elemento de un negocio jurídico complejo e indirecto con causa distinta a la de la mera liberalidad, y partiendo del criterio de la Administración que resulta obligado cuando se revisa jurisdiccionalmente su actuación, resultaría jurídicamente erróneo considerar como realmente donado el valor íntegro de las acciones sin tener en cuenta el importe de la deuda asumida. Ello supondría ignorar, precisamente, lo que de oneroso tenía ya el negocio jurídico en sí mismo considerado.*

*Por consiguiente, el incremento patrimonial de que se trata se puso de manifiesto con motivo de una transmisión mixta que fue a la vez lucrativa, en cuanto al exceso, y onerosa en cuanto a la concurrencia de prestaciones derivada de la asunción de la deuda. Y si ésta era la verdadera naturaleza jurídica y económica lo procedente, conforme al mencionado artículo 25 LGT/1963, entonces vigente, era la liquidación separada del incremento patrimonial en los términos en que entendió la Administración; esto es: oneroso por la diferencia entre el valor de la contraprestación asumida por el donatario y el coste de adquisición de los títulos y lucrativo por la diferencia entre el valor de los títulos y el valor del préstamo asumido [...]*».

**No se produce ganancia patrimonial para las personas físicas (los dos recurrentes y otros dos socios) que compraron por partes iguales a una sociedad “A” (propietaria del 100 por 100 de las acciones de la sociedad “B”) todas las acciones de la sociedad “B”, pagando el precio total pactado en efectivo, una parte, y el resto del precio mediante la asunción por la sociedad “B” de una deuda que la**

**sociedad “A” tenía con una entidad de crédito. STS de 18 de abril de 2012 (RC 479/2010).**

«(...) La resolución de este motivo exige partir de lo declarado por la Sala de instancia en su fundamento de derecho tercero en relación con la infracción denunciada. Así,

*"Sentado lo anterior, resta por examinar el siguiente motivo de impugnación que opone la demandante, de acuerdo con el cual el TEAC ha efectuado una interpretación desacertada del artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. La tesis que sostiene la demandante es la siguiente. Como quiera que en este caso no se ha producido una transmisión patrimonial, en la que el incremento de patrimonio se determina por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, resulta que no cabe aplicar el artículo 31 de la Ley, y en suma no cabe entender que se ha producido un incremento de patrimonio sujeto al impuesto.*

*El argumento no puede prosperar dado que la propia Ley 40/1998, aplicable al caso por razones temporales, conceptúa como ganancias y pérdidas patrimoniales, en el artículo 31 a "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos". A su vez, el artículo 32 prevé que el importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales se determina según las siguientes normas generales: 1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales; b) en los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso".*

*Tal y como puede verse los preceptos contemplan como ganancias no solo las que se producen por efecto de la transmisión de elementos del patrimonio, sino también otros supuestos que determinan una alteración en la composición del patrimonio. Ello se traduce en este caso, en que el obligado adquirió unas acciones por precio muy superior al que realmente abonó, lucrándose precisamente en la diferencia (precio de venta/ precio abonado al contado), ya que no ha podido constarse que la deuda asumida para pago de la totalidad del precio fuera satisfecha con cargo a su patrimonio".*

[...]

*La Sala de instancia razona que la ganancia patrimonial que se imputa por la Administración al señor Panadero Martínez y a la señora Legorburo Serra se ubica en el tercio del precio de compra de PROP, S.A. [sociedad B] que fueron satisfechos por ésta en forma de pago de la deuda que la entidad vendedora, TITÁNICA FENIX [sociedad A], mantenía con CAJA RURAL, pago que se produjo cuando ya PROP, S.A. era propiedad exclusiva y por partes iguales del Sr. Panadero Martínez y de los otros dos adquirentes [los dos recurrentes y sus dos socios].*

*En estas condiciones, la afirmación que se contiene en el último párrafo del fundamento de derecho tercero de la sentencia impugnada que hemos reproducido presenta dos fallas que lo inhabilitan en orden a decidir la cuestión que nos ocupa en los términos en que ha sido resuelta.*

*La primera, que a la postre, al ratificar el criterio de la Administración, la sentencia viene a considerar como neta ganancia patrimonial del Sr. Panadero Martínez y de la Sra. Legorburo Serra idéntica cantidad que la que indirectamente, en cuanto accionista el primero de ellos de PROP, S.A., han perdido como consecuencia del pago hecho por ésta de lo debido a CAJA RURAL, de modo que este único pago originaría por sí solo, a efectos fiscales, una doble consideración positiva, en cuanto gravable por la Hacienda Pública: sería, sin duda, un ingreso para CAJA RURAL y a la vez, y por la misma cuantía, una ganancia patrimonial para los únicos accionistas de la entidad realizadora del pago, la cual teóricamente -según el planteamiento que subyace en las liquidaciones concernidas- habría salido indemne en cuanto a su valoración, a pesar de haber desembolsado 550.000.000 pts, pues no otra cosa supone atribuir al importe exacto de este desembolso la naturaleza fiscal de ganancia patrimonial para los accionistas de la sociedad pagadora.*

*A esta primera falla, vinculada al pilar sustantivo del principio de capacidad económica sobre el que se asienta el ordenamiento tributario, se añade la estrictamente jurídica de que afirmado en la sentencia (y por esta Sala aceptado) que el Sr. Panadero Martínez y sus socios al año de la liquidación -1999- no habían abonado a PROP, S.A., la parte de deuda pagada por ésta a TITÁNICA, sin embargo su existencia, en cuanto obligación jurídica exigible, aparece no solamente constituida en el oportuno documento público, sino que también es descrita en el relato de los hechos que hace la Sala de instancia, que desde luego no niega su existencia, sino que simplemente concluye que no había sido solventada por los deudores, pero sin que conste una condonación de la misma por parte de la sociedad acreedora, que incluso ha regularizado su existencia en la contabilidad.*

[...]» (FJ 4º).

**En el mismo sentido SSTS de 18 de abril de 2012 (RC 5036/2009, FJ 2º) y 23 de marzo de 2012 (RC 1352/2008, FJ 4º).**

**Las aportaciones de bienes inmuebles no afectos a una actividad económica para suscribir la ampliación de capital de una sociedad no pueden acogerse al régimen de aportaciones no dinerarias especiales regulado en el artículo 108 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta de que la finalidad del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores en el que dicho precepto se integra, debiendo tributar la persona física por la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la aportación no dineraria efectuada. STS de 23 de junio de 2012 (RC 2819/2010). Doctrina reiterada**

*«El recurso de casación se funda en un único motivo, en el que al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional se sostiene la infracción por parte de la Sala de instancia del artículo 108 de la Ley 43/1995 -en la redacción dada al mismo por la Ley 50/1998- reguladora del Impuesto sobre Sociedades, al propugnar, en contra de lo declarado por la sentencia recurrida, la aplicación de dicho precepto, sosteniendo que los párrafos 1 y 2 del referido artículo no forman parte de un todo, sino que cada uno de ellos regula supuestos diferentes, exigiéndose distintos requisitos para las operaciones contempladas en cada uno de ellos. En el párrafo 1º se incluirían las aportaciones no dinerarias realizadas por personas físicas o jurídicas y en el 2º las aportaciones de ramas de actividad y las de elementos patrimoniales afectos realizadas por personas físicas.*

[...]

*No podemos compartir la tesis sostenida por la parte recurrente en su motivo de casación, considerando, por el contrario, que la sentencia impugnada aplicó de manera correcta el artículo 108 de la LIS, al considerar que el mismo no contempla dos supuestos diferentes, sino uno solo, en el que deben concurrir todos los requisitos en él expresados para poder acogerse a los beneficios fiscales que de su aplicación se derivan. Y esto no es sino consecuencia de la doctrina reiterada que esta Sala viene manteniendo en supuestos similares al que nos ocupa, constituido no solo por la sentencia de 29 de octubre de 2009 (recurso de casación num. 7162/2004) sino por otras posteriores -lo que viene a desvirtuar la calificación de aislada que le atribuye la parte recurrente- como las de 21 de junio de 2010 (recurso de casación num. 5045/2005), 17 de febrero de 2011 (recurso de casación num. 3352/2006) y 16 de junio de 2011 (recurso de casación num. 4818/2007), en la que tomando como referencia, al igual que la Sala de instancia, la primera de las citadas, dijimos en su fundamento de derecho séptimo, lo siguiente:*

*"En el último motivo de casación se denuncia la vulneración por la sentencia recurrida del art. 108 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades.*

[...]

*El citado art. 108.1 de la LIS establece lo siguiente:*

*"1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:*

*a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español, realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

*b) Que una vez realizada la aportación la entidad aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100".*

*Ambos requisitos se cumplen --dice la recurrente-- en las aportaciones no dinerarias que se realizan a GESINAR.*

*Hay que entender que la excepción del art. 108 se limitaba a las aportaciones no dinerarias especiales del apartado 1 de ese precepto, esto es, a las aportaciones no de ramas de actividad (definidas en los apartados 3 y 4 del art. 97), sino a las aportaciones especiales de elementos (aislados) afectos a actividades empresariales, pero en los que concurrieran los requisitos del mismo apartado 1 del art. 108, ya fueran efectuados por personas físicas o por empresarios sociales. Así resulta, además, del propio contexto de la norma".*

[...]

*Así, esta Sala teniendo presente el propio contexto del artículo 108, viene a exigir que en los supuestos, como el que aquí nos ocupa, de aportaciones especiales de elementos aislados en los que concurrieran los requisitos del apartado 1 del artículo 108, la concurrencia de que dichos elementos (en este caso inmuebles provenientes de una herencia) estuvieran afectos a actividades empresariales, de lo que se deduce con total claridad que en aquellos casos en que se pretendiera acogerse al supuesto contemplado*



*en el artículo 108 de la LIS, es preciso el cumplimiento de todas las condiciones contenidas en el mismo, lo cual responde, a la finalidad del régimen especial en el que se ubica el artículo 108 de la LIS, que no es otra que incentivar las operaciones de reestructuración empresarial, lo que no acontecería si se permitiera que unos bienes no integrantes ni afectos a actividad empresarial de carácter económico perfectamente identificables en el seno de un conjunto patrimonial afecto a la misma se aportaran a una entidad que desarrolla actividades empresariales y económicas, pues para que dicha operación pueda ser enmarcada dentro de un proceso de reestructuración empresarial en los elementos aportados deben concurrir esa nota de afectación.*

[...]» (FJ 3º).

**Facilitar que el negocio se mantuviera en la segunda generación de titulares y limitar el riesgo propio de esa actividad empresarial no pueden ser rechazados como motivos económicos válidos, razonados y razonables para reorganizar la actividad empresarial, mediante la aportación no dineraria especial por los cónyuges de su negocio a la sociedad limitada que constituyeron junto con sus hijos. STS de 18 de junio de 2012 (RC 5352/2009).**

*«SEGUNDO.- Antes de examinar las razones esgrimidas por el abogado del Estado, debemos aclarar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto del artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE [precepto que habilitaba a los Estados miembros para negarse a aplicar total o parcialmente el régimen especial que contempla cuando tuviera «como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal»] resulta aplicable al presente caso, pese a tratarse de una operación interna [véanse los apartados 20 a 22 de la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia, (asunto C- 126/10)].*

*Conforme a esa doctrina jurisprudencial: (a) a la hora de comprobar si una operación tiene como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, no cabe limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que exige proceder, caso por caso, a un examen global de la misma [sentencia 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (asunto C-352/08), apartado 44, y sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (asunto C-28/95), apartado 41]; (b) el concepto de motivos económicos válidos va más allá de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, por lo que, si bien entre los objetivos de la operación analizada pueden encontrarse consideraciones de naturaleza fiscal, estas últimas no pueden ser las que preponderen [apartados 34 y 35 de la sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, Foggia]; y, en fin, (c) el régimen especial persigue establecer «normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional», de forma que las «fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros», salvo que «la operación contemplada tenga como*

*objetivo el fraude o la evasión fiscal» (apartado 45 de la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem), objetivo espurio que ha de estar plenamente acreditado, porque el artículo 11.1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE «debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe» [apartado 46 de la sentencia de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg].*

*TERCERO.- (A) Para la sentencia impugnada en el caso de autos concurrieron motivos económicos válidos, como son «los relativos a la continuidad de la actividad empresarial en beneficio de los hijos de la actora así como la constitución de una sociedad que limita su responsabilidad frente a la responsabilidad patrimonial universal (art. 1911 del CC) que tiene la comunidad de bienes, más concretamente la sociedad de gananciales, constituida por dos personas físicas» (FJ 7º, penúltimo párrafo).*

*El defensor de la Administración General del Estado entiende, de contrario, que no deriva la concurrencia de un motivo económico válido de reestructuración o reordenación empresarial de la mera creación de un nuevo sujeto de derecho que permita limitar la responsabilidad de los socios.*

*No cabiendo aplicar criterios generales predeterminados y debiéndose proceder caso por caso al examen global de cada operación, resulta obligado concluir que, en el supuesto enjuiciado, facilitar que el negocio de tejidos se mantuviera en la segunda generación de titulares y limitar el riesgo propio de esa actividad empresarial no pueden ser rechazados como motivos razonados y razonables para reorganizar esa actividad empresarial, mediante la aportación no dineraria por los cónyuges de su negocio a la sociedad limitada que constituyeron junto con sus hijos.*

*(B) Entiende la Sala a quo que «la recurrente ha acreditado la existencia de motivos económicos válidos [...] Justificar lo contrario basándose en el descenso de los beneficios o de la actividad productiva constituye un argumento fácilmente desvirtuable, toda vez que la determinación de la existencia de un motivo económico válido no puede depender de factores futuros, y por tanto, inciertos, y externos, que escapan además, del deber de previsión de los contribuyentes, como son el descenso o no de los beneficios o de la actividad productiva, sin perjuicio de las razones aportadas por la recurrente para desvirtuar los motivos expuestos por la Administración sobre esta cuestión relativa al descenso del nivel de beneficios».*

*Insiste el abogado del Estado en que la Inspección de los Tributos acreditó que con la nueva forma societaria los rendimientos del negocio y el volumen de operaciones del mismo no reflejaron cambio sustancial alguno, incluso fueron peores.*

*No comparte esta Sala con la de instancia que «la determinación de la existencia de un motivo económico válido no pued[a] depender de factores futuros» (FJ 7º), porque para valorar si en la operación de reestructuración empresarial concurrían o no motivos económicos válidos han de considerarse las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores, pues, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de dicha operación, como requiere, no se olvide, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [véase la reciente sentencia de 14 de mayo de 2012 (casación 2144/10, FJ 3º)], pero los jueces a quo no fundan su decisión únicamente en ese argumento, pues aluden al mismo «sin perjuicio de las razones aportadas por la recurrente para desvirtuar los motivos expuestos por la Administración sobre esta cuestión relativa al descenso del nivel de beneficios».*

*Así las cosas, la crítica del defensor de la Administración se contrae a la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia y, como es sobradamente conocido, esta Sala sólo puede revisar esa apreciación probatoria si, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, se denuncia, como aquí no ha sucedido, la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución [véanse, por todas, las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07, FJ 2º); de 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05, FJ 1º); 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07, FJ 2º), 6 de junio de 2011 (casación 139/08, FJ 1º) y 4 de julio de 2011 (casación 2697/07, FJ 3º)].*

*Por todo lo que antecede decae el único motivo de casación articulado en el presente recurso por la Administración del Estado».*

**Existencia de una ganancia patrimonial en el caso de reducción a cero del capital social con anulación, cancelación y amortización de las acciones antiguas, y aumento posterior del capital, habiendo existido una venta previa de los derechos de suscripción. STS 9 de febrero de 2011 (RC 925/2006).**

*“(…) En cualquier caso, el recurso hubiera sido desestimado, pues resulta claro que se está en el supuesto del mencionado artículo 92 del Reglamento, ya que ha habido una enajenación por amortización de las 6.400 acciones antiguas de la sociedad TRANSPORTES TRESH S.A. que si bien, al haber reducido el capital a cero en Junta de 5 de agosto de 1991, produciría un valor negativo, este valor se transforma en positivo como consecuencia de la venta de los derechos de suscripción preferente de la ampliación de capital.*

*A la anterior conclusión no puede oponerse el argumento esgrimido por el recurrente de que la reducción del capital le viene impuesta por la Junta en la que su participación es muy minoritaria como consecuencia de la venta de los derechos de suscripción preferente de la ampliación de capital, pues el mero hecho de ser miembro de la sociedad, a la que pertenece por su propia voluntad, determina que los acuerdos de la mayoría le vinculen, debiendo asumir sus efectos en todos los órdenes jurídicos, y ello aún para el caso de que se oponga a tales acuerdos, cuestión que por otra parte tampoco se ha demostrado”. (…)” (FJ 3º).*

**El cese de actividad del profesional por razón de la jubilación supone la completa desafectación de los bienes que estaban dedicados a la actividad, lo que hace que su transmisión posterior se rija por las reglas generales para el cálculo del incremento patrimonial, no por las reglas dedicadas a la transmisión de bienes afectos. STS 16 de julio de 2011 (RC 307/2008).**

*“(…) es preciso poner de manifiesto que esta Sala comparte plenamente la doctrina acogida por el Tribunal " a quo ", doctrina que, además, ha resultado confirmada por las Sentencias de esta Sala y Sección de 14 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4032/2005), FD Tercero, y de 10 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 6204/2007), FD Tercero, por lo que, en virtud de los principios de igualdad y de unidad de doctrina, hemos de resolver el presente proceso en idénticos términos.*

*En particular, en la primera de las Sentencias citadas, de 14 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4032/2005), señalábamos lo siguiente:*

*« TERCERO.- El recurso tiene que prosperar, ante la doctrina que sentó esta Sala en su sentencia de 11 de mayo de 2004, rec. de casación nº 2269/1999 y que procede reiterar. (...)» (FJ 3º).*

**En la devolución del capital aportado por el socio a la sociedad se pierde la naturaleza jurídica del bien o del derecho aportado, al confundirse con el resto de los elementos patrimoniales que constituyen el capital social. STS 5 de octubre de 2011 (RC 2971/2007).**

*“(...) Para la resolución de la cuestión controvertida, hemos de partir de dos premisas. La primera de ellas, que el capital aportado en 1994, fue de ciento cuarenta y un millones, cuatrocientos setenta y siete mil, ochocientos cincuenta y ocho pesetas, lo que excluye, de raíz, cualquier pretensión tendente a dar al capital aportado en dicho año la antigüedad de las acciones originarias, pues es patente que el capital aportado -sea en nuevas acciones, o, en aumento de valor de las preexistentes- tienen una fecha precisa concreta y determinada, 1994.*

*La segunda, que no puede confundirse, y es lo que le sucede al recurrente, la naturaleza de la aportación, que el socio efectúa a la sociedad, un crédito, con el contravalor recibido, que es capital social. Efectivamente, la aportación de crédito que el recurrente efectúa a la sociedad pierde su individualidad y se configura como un elemento más de los que integran el capital social, por mucho que en este caso sea un elemento del pasivo social previo.*

*La pretensión del recurrente de hacer valer la naturaleza de la aportación pudiera estar justificada en la confusión de patrimonios entre el recurrente y la sociedad, pero desde el punto de vista de la entidad carece de cualquier apoyatura jurídica o económica. La aportación de crédito cuestionada se integra en el capital social del mismo modo y forma que todos los bienes materiales e inmateriales que lo integran y confluye del mismo modo en el precio final obtenido en 1998.*

*Establecido lo anterior, es evidente que la regla 45.1 a) de la Ley: Valor de adquisición y transmisión del incremento analizado es la regla que determina el incremento gravable. La determinación de ese incremento no puede ser de otra naturaleza que proporcional siendo inasumible la posición del recurrente que pretende mantener la naturaleza de la aportación en el capital social después de que la aportación se haya integrado en el capital social (...)» (FJ 4º).*

**No constituye una ganancia patrimonial la liberación de nuevas acciones con cargo a las reservas de la empresa y de modo gratuito para sus socios, porque no supone un aumento del patrimonio. El socio viene a adquirir algo que ya le pertenecía como patrimonio en la sociedad en concepto de reservas en las que transformaron los beneficios. STS 24 de junio de 2011 (RC 4130/2009).**

*“(...)” Esta Sala ya se ha pronunciado en sentido desestimatorio respecto a motivo en el que el Abogado del Estado alegaba la misma infracción que ahora arguye.*

*En efecto, en la Sentencia de 15 de diciembre de 2008 (recurso de casación 10476/2004, en relación con una liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1993 y, por tanto, con anterioridad a la incorporación*

*del apartado 4 al artículo 41 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , por la Disposición Final Quinta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades) dijimos (Fundamento de Derecho Quinto):*

*"El motivo de casación esgrimido por el Abogado del Estado tampoco puede tener acogida, ya que, conforme a la normativa aplicable al momento a que se contraen las actuaciones, la antigüedad de las acciones totalmente liberadas emitidas con cargo a las reservas debía computarse en función de las acciones de procedencia, con base en las siguientes consideraciones:*

*a) En las ampliaciones de que se trata no hay técnicamente un acto de verdadera suscripción y desembolso por parte del socio, siendo la adquisición gratuita de acciones fruto de la transformación de reservas o beneficios, de tal manera que el socio viene a poseer, bajo la forma de las nuevas acciones algo que le pertenecía como patrimonio existente en la sociedad bajo el concepto de reservas.*

*b) Ante la inexistencia de una norma expresa que regule la materia, se considera ajustado atribuirles el mismo tratamiento fiscal que a las ampliaciones de capital realizadas mediante la elevación del nominal de las acciones ya existentes (estampillado de las acciones), porque si bien es cierto que no se trata de situaciones "idénticas", sin embargo sí se trata de dos supuestos de ampliación de capital igualmente gratuitos para los socios, ampliaciones ambas que se realizan con cargo a reservas, y en las que en una se lleva a cabo la emisión de nuevas, resultando carente de la adecuada justificación que difieran en su tratamiento fiscal cuando su fundamento era sustancialmente idéntico, de tal forma que si el estampillado de acciones no afecta a la antigüedad en cuanto a la reducción del art. 45 de la Ley 18/1991 , la entrega de acciones liberadas tampoco debe comportar el que su emisión sea el inicio de un nuevo cómputo del período de permanencia.*

*c) Debe tenerse, asimismo, en cuenta el criterio interpretativo introducido por el legislador en el apartado cuarto del artículo 45 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, a través de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, Disposición Final Quinta, que estableció de forma expresa que "cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan".*

*d) Abunda en lo expuesto el hecho de que, conforme al art. 35.1.a) de la LIRPF-redacción dada por Ley 46/2002 art. 17- y 35.2 se distingue entre acciones parcialmente liberadas, en que el valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente, tomándose como fecha de adquisición la de la entrega de los títulos, frente a las acciones totalmente liberadas, cuyo valor de adquisición, así como el de las acciones de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda, y su antigüedad, coherentemente con lo anterior, será la que corresponde a las acciones de las cuales procedan."*

*Con posterioridad el criterio expuesto ha sido ratificado en Sentencias de 5 de marzo de 2009 (dos, correspondientes a los recursos de casación números 3550/2005 y 5183/2005) y 14 de enero de 2010 (recurso de casación núm. 2247/2004)." (FJ 3º).*

**Ganancia de patrimonio derivada de la donación de acciones pignoradas. STS 25 de mayo de 2011 (RC 4202/2007).**

*“(…) nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.*

*Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo.*

*En efecto, en el caso litigioso, la operación realizada llevaba aparejada la liberación de la deuda pignoraticia que el hoy recurrente tenía contraída con una entidad de crédito, lo que implicaba un incremento de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoraticia de la que se liberaba, y además, realizaba una donación en cuanto al exceso.*

*Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.*

*Esta fundamentación se complementa si se tiene en cuenta que la liberación de la deuda es hecho imponible del Impuesto de la Renta, conforme al artículo 77.d del Reglamento de 1981, según el cual constituía alteración patrimonial la cancelación de obligaciones con contenido económico, que debe ser grabado por el régimen de las transmisiones onerosas.*

*Frente a lo anterior, no cabe invocar la contestación dada por la Dirección General de los Tributos que se invoca, toda vez que la misma no es vinculante, según el artículo 107 de la Ley General Tributaria, en la redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, ni mucho menos puede determinar el criterio de los Tribunales en relación con la concreta tributación del negocio jurídico del caso.*

*Finalmente tampoco puede apreciarse infracción del artículo 103 de la Constitución, en relación con el artículo 7 del Reglamento de Inspección de los Tributos.*

*Es cierto que con la declaración del art. 103 del texto constitucional, conforme al cual la Administración ha de servir con objetividad los intereses generales, se proscriben cualquier interés propio de la organización administrativa, pero no lo es menos que la actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias encuentra su justificación en el derecho de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, como propugna el art. 31.1. Esta actividad debe ajustarse al procedimiento establecido, que además constituye un instrumento de garantía de los contribuyentes.*

*En el presente caso, frente a la actuación realizada, la parte ha podido ejercitar los recursos procedentes, habiendo conseguido la anulación de la sanción impuesta en vía económica-administrativa, no siendo posible admitir arbitrariedad de la Administración, respecto a la liquidación practicada, desde el momento que la misma se ve confirmada en la vía judicial."*

*Ha de añadirse que el análisis de los artículos 619 y 622 que se efectúa, se lleva a cabo para determinar la naturaleza del incremento patrimonial objeto de gravamen.*

*De este modo dicho análisis no es improcedente, como sostiene el recurrente, sino que deviene en imprescindible a la hora de conocer la verdadera naturaleza lucrativa u onerosa del incremento gravado a fin de determinar si el mismo tiene uso lucrativo u oneroso, y la normativa aplicable deriva de esa naturaleza." (FJ 3º).*

**Ganancia de patrimonio derivada de una transmisión con pacto de reserva de dominio. STS 19 de mayo de 2011 (RC 2694/2008).**

*"(...)La sentencia recurrida entiende que la naturaleza jurídica de la compraventa con reserva de dominio celebrada, que la configura como una compraventa sometida a condición suspensiva, debe proyectarse ineluctablemente en el ámbito tributario, pero no podemos compartir tal opinión, por cuanto el legislador tributario no siempre llega a esa misma solución*

*(...)*

*Como concluimos en nuestra Sentencia de 14 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 4003/04), FD Quinto, resulta aplicable en este caso el tratamiento singular previsto en el art. 56.4 de la LIRPF para las operaciones a plazos o con precio aplazado, conforme al cual, «las rentas se imputarán proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho», porque existe una indudable identidad de razón entre el supuesto de hecho contemplado por el contrato de venta de acciones objeto de análisis y el previsto en el art. 56.4 para la imputación de los incrementos de patrimonio manifestados mediante contratos de venta con precio aplazado, identidad de razón que permite la aplicación de este precepto al supuesto que nos ocupa sin incurrir en una extensión del ámbito del hecho imponible, superando, de este modo, la existencia de la anomia formal, como ha puesto de relieve el defensor público.*

*(...)*

*articuló su demanda en la instancia en torno a un único fundamento de derecho, en el alega que el pacto de reserva de dominio mantuvo las acciones de GRIMEX, S.A. en propiedad de la parte vendedora hasta el cumplimiento total de las obligaciones pactadas, de donde deriva la inexistencia de alteración patrimonial en el ejercicio 1994.*

*Este fundamento de derecho de la demanda ocasionó la estimación del recurso contencioso-administrativo por la sentencia recurrida, resolución que hemos casado por no ser conforme a Derecho. Luego existió alteración patrimonial en el ejercicio 1994, a la que resulta aplicable el tratamiento singular previsto en el art. 56.4 de la LIRPF para las operaciones a plazos o con precio aplazado, como hemos concluido en el anterior fundamento de derecho.*

*En desarrollo del antedicho precepto legal, el art. 14.4 del Real Decreto 1841/1991 especifica que «en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, tanto los rendimientos netos como los incrementos o disminuciones patrimoniales obtenidos en tales operaciones se imputarán, proporcionalmente, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlos íntegramente al momento del nacimiento del derecho. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año».*

*Pues bien, en el caso de autos, no habiendo optado el obligado tributario por imputar los incrementos de patrimonio al momento del nacimiento del derecho, la imputación ha de realizarse a medida que se hagan efectivos los sucesivos pagos parciales acordados, tal y como ha hecho la liquidación tributaria practicada. Adecuamos, de esta forma, el criterio de imputación del art. 14.4 del Reglamento al de la Ley que desarrolla, pues, como ha observado la doctrina más solvente, mientras el art. 56.4 de la LIRPF establece que la imputación se llevará a cabo a medida que se efectúen los cobros correspondientes "esto es, se inclina por el criterio de caja", el Reglamento establece que la imputación se llevará a cabo a medida que se hagan exigibles los cobros, con lo que se decanta por el criterio de la exigibilidad, lo cual supone anticipar el cómputo de las rentas, sin esperar a que se perciba el precio correspondiente al plazo que venza, (...)" (FJ 5º y 6º).*

**Ganancia de patrimonio derivada de la resolución de contrato de una compraventa. La indemnización se produjo cuando el recurrente resolvió el contrato, sin perjuicio de que dicha resolución debiera ser confirmada en la vía judicial, a consecuencia del ejercicio de la acción pertinente por la contraparte. Dicha ganancia no tiene carácter irregular (Ley 44/1978). STS 6 de octubre de 2011 (RC 2486/2007).**

*“(...) No niega la parte recurrente la existencia de incremento patrimonial, sino que su recurso se orienta a impugnar que el devengo del impuesto tuviera lugar en 1991, tal como sostuvo la Administración Tributaria y confirmó la sentencia impugnada. Subsidiariamente, se solicita que el tratamiento fiscal de la indemnización debe ser el de renta irregular, bien por haberse generado en el período comprendido entre 1990 (fecha del contrato de compraventa) y 1996 (fecha de la sentencia firme) o, al menos entre 1990 y 1991 (año éste último en que se optó por la resolución contractual).*

*Pues bien, la Sala comparte el criterio de los "jueces a quo", que remitiéndose a los pronunciamientos de la sentencia dictada el 25 marzo 1994 por el Juzgado de Primera Instancia número 13 de Madrid, afirman que "la decisión judicial de la controversia no hizo sino confirmar la realización del derecho operada en el ejercicio 1991 -determinante de la alteración patrimonial sujeta a tributación-, ya que en la sentencia de primera instancia -luego confirmada en grado de apelación- se vino a "concluir que la resolución efectuada por la vendedora por acta de 20 de agosto de 1991 (...) se efectuó de conformidad a lo prevenido en las cláusulas sexta y octava del contrato de 21 de febrero de 1990".*

*En efecto, no es solo que el artículo 26.1 de la Ley 44/1978 disponga que los ingresos se imputen al periodo en que se hubieren devengado; es que el artículo 109 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto de 1981, tras transcribir en el apartado 1 el precepto legal, precisa en el apartado 2 que "A los*



*efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se han devengado los ingresos en el momento en que son exigibles por el acreedor... ". Y este efecto se produjo al resolver la recurrente el contrato concertado, sin perjuicio de que su actuación hubiera de ser confirmada en vía judicial a consecuencia del ejercicio de la acción pertinente por la contraparte.*

*Así pues, la sentencia no contiene vulneración alguna del artículo 26 de la ley 44/1978 ni del artículo 109 de su Reglamento. Por el contrario, esa infracción se produciría si se afirmara que el devengo del impuesto debe situarse en el año 1996, amén de la consecuencia que pone de manifiesto el Abogado del Estado y que antes quedo transcrita.*

*Añadir por último que en ningún caso el incremento de patrimonio puede tener el tratamiento de renta irregular de la Ley 44/1978, al tratarse de una alteración patrimonial imputable exclusivamente al ejercicio 1991, en el que se produjo el incumplimiento contractual generador del derecho a la indemnización. (...)" (FJ 4º).*

**El pago de la indemnización reconocida a favor de la Hacienda Pública, en cumplimiento de la sentencia penal condenatoria, hace desaparecer la ganancia patrimonial que la defraudación hubiera ocasionado, no existiendo riqueza que pueda ser gravada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. STS 17 de marzo de 2011 (RC 5946/2006).**

*"(...) Esta Sala se ha pronunciado recientemente en supuestos en los que existe similitud con el que es objeto de atención en este recurso, así por todas sentencias de 24 y de 25 de junio de 2010. En las mismas se recogía una doctrina que se compendia en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2001, Sala Segunda, que dejó sentado que " en la sentencia condenatoria se acuerda el comiso de todos los bienes muebles o inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que han dado lugar a las condenas por delito fiscal » (FD Vigésimosexto); que « cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) », « la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva » (FD Vigésimoséptimo); y que « [e]sta conducta de percepción clandestina de comisiones por la ilícita adjudicación de obras ya ha sido condenada en la misma sentencia como delito continuado de cohecho, que incluye como sanción -además de una fortísima multa, muy superior al importe total de las dádivas recibidas por cada condenado- el comiso de todos los bienes procedentes del cohecho » (FD Vigésimonoveno)".*

*En el presente ya nos hemos referido, y no se cuestiona puesto que constituye la base tanto de las resoluciones recaídas y se reproduce por la sentencia de instancia, que las cantidades que sirvieron para pagar facturas ficticias o inexistentes, que dieron lugar a los delitos de defraudación a la Hacienda pública, que fueron enjuiciados y sancionados penalmente y de los que se derivó la correspondiente indemnización, constituyen la base del incremento patrimonial imputado regularizado, por lo que siguiendo el la tesis argumental de las sentencias referidas, nos lleva a la conclusión de que no existe riqueza que pueda ser objeto de gravamen en concepto de I.R.P.F. y, por*

*ende, de la liquidación y de sanción. El contribuyente adquirió ilícitamente un patrimonio que vio incrementado mediante la defraudación del Impuesto de Sociedades y del IVA, desde el punto y hora que la sentencia penal condenatoria regularizó materialmente la situación fiscal estableciendo la correspondiente indemnización a cargo del recurrente, se hace desaparecer todo incremento patrimonial sobre el que se deba tributar por IRPF, por cuanto la riqueza que se grava procede de la realización de un delito, todo el desvalor queda integrado en el ilícito penal derivado de la defraudación enjuiciada de la que no puede surgir más consecuencias que las derivadas de dicho ilícito, y desde el momento en que se resuelve en la vía penal las responsabilidades dimanantes del hecho ilícito, reponiendo las cosas a su estado mediante la correspondiente indemnización a favor de la Hacienda Pública, abarca, como no puede ser menos, las responsabilidades fiscales derivadas directa o indirectamente de aquel. En concreto en este caso, si el delito se cometió mediante la distracción de cantidades al pago de facturas falsas o inexistentes, no es posible derivar de dichos hechos más consecuencias que las previstas legalmente en el ámbito penal, que son las recogidas en la sentencia de instancia, agotándose en la misma todas sus consecuencias fiscales, y sin que pueda dar lugar como hecho independiente y desconectado de la única fuente de la que deriva, un incremento patrimonial a efectos del IRPF. Con la condena penal se restauró la situación fiscal del sujeto condenado, que en lo que interesa es el pago de la indemnización para el pago de las cantidades adeudadas y no ingresadas, cantidades que son las mismas sobre las que recae la regularización fiscal por IRPF. Todo lo cual nos ha de llevar a estimar íntegramente el recurso de casación, en tanto se vulneró el artº 118.2 de la LGT, puesto que no cabe presunción alguna por los motivos anteriormente expresados. (...)" (FJ 2º).*

**La afectación de un inmueble del propio sujeto pasivo a su actividad empresarial no constituye una alteración del patrimonio susceptible de generar una ganancia de patrimonio. STS 9 de febrero de 2011 (RC 6269/2006).**

*"(...) Por la propia naturaleza de la operación, y, a la vista de lo expresado en el precepto, la afectación realizada no puede considerarse como alteración patrimonial, pues, aunque haya habido una variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, no ha existido cambio en la titularidad del bien, que permanece dentro de su patrimonio. El hecho de que su conceptualización haya mutado de inmovilizado material a existencias, como luego veremos, y que se le aplique un tratamiento fiscal diferente no significa que se haya producido una alteración patrimonial.*

*El legislador ha venido a reconocerlo así en el artículo 41 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, cuando señala, en su apartado Tres que "La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el sujeto pasivo no constituirán alteración patrimonial, siempre que los bienes continúen formando parte de su patrimonio". Se trata, por tanto, de una especificación más detallada de los diferentes conceptos contributivos, pero que no puede considerarse como la introducción de un supuesto antes no previsto, ya que, como se ha dejado dicho, la afectación de bienes dentro del propio patrimonio no puede ser por naturaleza alteración patrimonial.*

*Desde este punto de partida, para determinar la valoración del bien afectado habrá de precisarse cuál es su naturaleza. Y en este punto, parece no haber discrepancias en cuanto a su configuración como "existencias", a tenor de lo dispuesto en el artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, al atribuir esa condición a "los bienes muebles e inmuebles*

*adquiridos por la Empresa con la finalidad de incorporarlos a los bienes producidos o de destinarlos a la venta sin transformación".*

*Pues bien, es el mismo precepto reglamentario el que establece en su apartado 2 que "las existencias se reflejarán en el activo del balance en función de su precio de adquisición o de su coste de producción", solución que es la que se ha adoptado en la sentencia recurrida, y en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, que en este sentido hay que considerarlas ajustadas a Derecho.*

*Partiendo de estas consideraciones, los demás motivos deben desestimarse, pues si tanto el TEAC, como la sentencia recurrida, únicamente admiten la tesis del Tribunal Económico Administrativo Regional de aplicar el valor del bien en el momento de la afectación, no en el de la adquisición, para no infringir la "reformatio in peius", todas las consideraciones que se hacen en referencia al artículo 12.4 del RIRPF (RD 2384/1981, de 3 de agosto ), carecen de sentido, en relación con este supuesto, ya que el verdadero fundamento del acto objeto de impugnación es que el valor es el de la fecha de adquisición del bien, por lo que todo lo referente al momento de la afectación, y a los criterios a que acudió el TEAR para sustentar su tesis, son ahora intrascendente.*

*Pero es que además el mencionado precepto reglamentario, al remitir al Impuesto sobre el Patrimonio en materia de valoración de elementos patrimoniales afectos, en nada se opone a lo dispuesto en el artículo 76.2 del RIS, a que se ha hecho referencia, y cuya legalidad no puede cuestionarse, precepto de aplicación a las personas físicas que desarrollen actividades económicas, según establece su Disposición Adicional Tercera. Existe además una remisión al Reglamento hecho por la Disposición Final Tercera de la ley 44/78, que impide hablar de lesión al principio de reserva de ley, sin que haya habido extralimitación pues no puede considerarse que existiera una modificación de los elementos esenciales del tributo. Por otra parte, como señala el Abogado del Estado, en relación con el tema de la infracción del principio de capacidad económica, "las situaciones que se comparan (alteración patrimonial y afectación a actividades económicas) son, en todo caso, bien distintas y reguladas por normas diferentes, sin que la atribución de valores distintos, según se trate de la una o de la otra, implique quiebra al principio de capacidad económica que, en ambos casos sería la misma y la derivada del único bien de que se trata" Es evidente que la capacidad económica deriva del valor de los bienes que posee y no del criterio que se establezca en su valoración según se trate de una u otra operación.*

*Por último, la no aplicación del art. 126.2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades , como el artículo 86.2 de la Ley 33/1987 es consecuencia de que ambos contemplan supuestos de incrementos de patrimonio, y no de afectación de bienes al propio patrimonio del sujeto pasivo, que, como ya se dijo, tienen diferente naturaleza." (FJ 2º).*

**Exención por reinversión. Necesidad de acreditar la afectación real a la actividad de los elementos del activo enajenados. STS 2 de junio de 2011 (RC 476/2007).**

*"(...) En consecuencia se considera que, tal y como mantuvo la Inspección, el TEAR y el TEAC, los elementos transmitidos no pueden calificarse como bienes de activo fijo material o de inmovilizado material, al no haber estado afectos a actividad empresarial alguna, sino que los mismos deben calificarse como del activo circulante de la actividad empresarial de promoción inmobiliaria, no pudiendo beneficiarse el*

*resultado económico de tal transmisión de la exención por reinversión pretendida por el recurrente.*

*Téngase en cuenta que, como hacía notar el Informe ampliatorio del Inspector,*

*a) GESCAR CB, entidad vendedora de la estación de servicio, se constituyó a "primero de noviembre de 1992". Y en el "acuerdo tercero" de su documento de creación específica: "Tendrá como objeto la explotación de un negocio de compraventa de inmuebles y otras actividades que acuerden llevar a cabo los comuneros". No se prevee, en consecuencia, el objeto específico de explotación de negocio de venta de productos petrolíferos, actividad propia de las estaciones de servicio.*

*b) Efectúa alta en el epígrafe 833.2: "Promoción Inmobiliaria" del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

*c) En sus declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1993 y 1994, expresa como actividad: "compraventa de inmuebles".*

*En la actividad empresarial de promoción inmobiliaria no puede incluirse la transmisión de la estación de servicio a REPSOL el 1 de marzo de 1995. El primer pago de 100.000.000 ptas. (cien millones) se efectuó el día 8 de marzo de 1995, con su correspondiente IVA al 16% y así figura registrado en la contabilidad de GESCAR CB.*

*En el Informe ampliatorio se hace constar además, que, con fecha 20 de marzo de 1995, GESCAR CB se dio de alta en el epígrafe 655.3: "Venta menor de carburantes", en las mismas instalaciones, cuando la entidad había vendido las instalaciones veinte días atrás, por lo que no eran suyas en el momento de cursar el alta en el IAE.*

*En cualquier caso, no se ha acreditado que la entidad haya efectuado "realmente" la actividad de venta al menor de carburantes antes de la fecha de venta de las instalaciones. De la propia contabilidad y de la información disponible en la Administración sobre relaciones de la entidad con terceros no se desprende que se hayan efectuado operaciones de venta o se hayan efectuado compras de productos de esa naturaleza.*

*En consecuencia, la Inspección estimó que la entidad GESCAR efectuó la construcción de la estación de servicio (coste de terrenos y obras: 112.783.534 ptas.), obtuvo la correspondiente autorización administrativa y procedió a la venta de tales elementos sin ejercer la actividad propia de estación de servicio. Los elementos transmitidos no pueden, por tanto, calificarse, en manera alguna, como bienes de activo fijo material o de Inmovilizado material, en los términos regulados en la legislación mercantil vigente, que considera a los bienes calificados de esa forma como : "Elementos patrimoniales destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa". (Definición de inmovilizado: Grupo 2. Tercera parte del Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre BOE nº 310, de 27 de diciembre de 1990).*

*En consecuencia, la citada transmisión no puede beneficiarse de la exención por reinversión regulada en el artículo 41.cuatro de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que preceptúa: "Cuatro. Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales de activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, necesarios para la realización de las mismas, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta..."*

*De cuanto antecede debe deducirse que ni GESCAR CB se dedicaba a la explotación de gasolineras ni al tiempo de la venta había acometido la explotación de la misma. Por eso hubo de practicarse la liquidación corrigiendo la exención por reinversión que se había aplicado GESCAR, en cuanto que no concurrían los requisitos para que la exención por reinversión fuera procedente. (...)*” (FJ 4º).

**Incrementos de patrimonio derivado de la de donación de acciones pignoradas en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada. Tipo de gravamen aplicable. STS 25 de mayo de 2011 (RC 4202/2007).**

*“(…) Para el donante, el incremento de patrimonio derivado de la donación, con o sin cargas, es lucrativo, de la misma manera que para el causante de un legado el incremento de patrimonio es todo él lucrativo, aunque al legatario se le impongan cargas, por lo que procede, a su juicio, la aplicación del tipo del 20 %.*

*Por el contrario, el criterio de la Administración, confirmado por el TEAC, es distinto, al entender que las donaciones con subrogación de deudas generan dos tipos de incrementos, uno lucrativo, sometido al tipo especial del 20 %, constituido por el tramo del incremento comprendido entre el importe del préstamo subrogado y el valor de las acciones donadas, y otro oneroso, sometido, al tipo de tarifa, sobre el tramo comprendido por la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones donadas y el préstamo.*

*La Administración acude a la normativa civil, principalmente a los artículos 619 y 622 del Código Civil y al art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, todo ello, en relación con la regla de calificación del antiguo art. 25 de la Ley General Tributaria, estimando que pueden existir actos mixtos, de tal forma que un negocio oneroso puede derivar efectos lucrativos a favor de una de las partes, cuando el valor de la prestación a su cargo no alcance al de la recibida de la otra; y analógicamente, cabe que un negocio lucrativo produzca consecuencias onerosas, si la parte beneficiada por el mismo debe realizar una prestación como consecuencia del negocio en que interviene, como es el caso de donación modal u onerosa.*

*Los denominados incrementos y disminuciones de patrimonio (plusvalías o ganancias de capital), aparecen definidos en el artículo 20, apartado 1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, aplicable al caso de autos, del siguiente modo: <<1. Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél (...)>>. Se observa que los incrementos de patrimonio se generan por alteraciones patrimoniales, concepto que comprende todos los actos, negocios jurídicos y hechos que constatan el aumento de valor de los elementos patrimoniales, aumento que por ello se convierte en incremento de patrimonio <<realizado>>, sometido a tributación. La idea más importante es que los incrementos de patrimonio ya no se generan como las antiguas plusvalías, sólo por enajenación, sino por muy diversas alteraciones patrimoniales, que implican la modificación de la composición del patrimonio de los particulares.*

*La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, contiene un amplio repertorio de casos posibles de alteración patrimonial, desarrollado todavía más en el Reglamento del Impuesto RD 2384/1981, cuyo artículo 77 expone una relación no exhaustiva de casos de alteraciones patrimoniales, entre las cuales cita: a) Las transmisiones onerosas o lucrativas, incluso la enajenación forzosa y la expropiación; b) La incorporación al*

patrimonio del sujeto pasivo de dinero, bienes o derechos; c) La sustitución de un derecho por otro; d) La cancelación de obligaciones con contenido económico; e) La permuta; f) Las pérdidas. Asimismo, se consideran alteraciones patrimoniales el descubrimiento de elementos patrimoniales ocultos.

*El concepto de incremento de patrimonio a título lucrativo fue introducido en nuestro sistema tributario para someter a gravamen por el IRPF el aumento de valor originado en los bienes y derechos, durante la vida de las personas físicas, no transmitidos a título oneroso durante la misma, que se exterioriza al morir o al donarlos.*

*El apartado 3 del citado art. 20 de la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre en la redacción dada por la Ley 48/1985, de 27 de Diciembre, establecía que <<son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto de cualquier transmisión lucrativa. Esta disposición no será aplicable cuando la transmisión se produzca por causa de muerte y respecto de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante>>, considerando como incremento, el apartado 4, tanto en el supuesto de enajenación onerosa como en el de la lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales.*

*En cuanto al modo de computar las diferencias de valores, en las transmisiones lucrativas, al no existir contraprestación que valorar, se considera como valor de enajenación el que se determina a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (apartado 7 del art. 20 de la Ley).*

*Finalmente, en cuanto al tipo de gravamen, al incremento lucrativo se aplica un tipo del 20 por ciento, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 82 de la Ley 37/1988, de 28 de Diciembre, de Presupuestos para 1989, y al incremento oneroso el que corresponda a la escala de gravamen (art. 28.1).*

*La Ley 18/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimió el gravamen de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto por transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo, pero mantuvo los derivados de las donaciones, estableciendo el mismo tipo para todos los incrementos de patrimonio, sin distinguir entre lucrativos y onerosos.*

*F. J. Sexto.- En el presente caso, nos encontramos ante una donación onerosa, prevista en el artículo 619 del Código Civil, que es aquélla en que se impone al donatario una carga o modo, debiendo ser el gravamen impuesto inferior al valor de la cosa donada, ya que si fuera igual o mayor estaríamos ante un auténtico contrato oneroso.*

*La Jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, al examinar la naturaleza jurídica de esta clase de donaciones, precisa que <<el que la donación imponga una carga al donatario no cambia su naturaleza, no es la contraprestación que ha de satisfacer para lograr su enriquecimiento a modo de sinalagma en los contratos sinalagmáticos, sino una determinación accesoria de la voluntad del donante por la que quiere lograr, además, otra finalidad, pero sin que desaparezca o quede subordinada la del enriquecimiento del donatario, que es la principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación>> (sentencia de 16 de Diciembre de 1992).*

*A su vez, la sentencia de 15 de Junio de 1995 declara <<...Existe la donación desde el momento en que aparece la transmisión de un bien gratuitamente, sin ánimo de lucro*

por parte del donante, y es correspondido por el ánimo de aceptarlo a título de liberalidad por el donatario, que es lo que constituye el imprescindible "animus donandi" exigido como necesario en esta clase de contratos. Cosa distinta es la motivación que haya podido inducir a donante y donatario a realizar el negocio jurídico, motivo que puede estar relacionado con la donación con cargas, llamada también donación modal, en la que se le impone al donatario la obligación de realizar algo o cumplir una contraprestación correlativa a la ventaja adquirida, y sin que por ésto se pueda entender cambiada la naturaleza del negocio al que se añade esta carga...>>; y en la de 23-10-1995: <<...no es posible excluir, en puridad técnica, de la donación tanto remuneratoria como la de con causa onerosa, al ánimo de liberalidad que como elemento común prima en el concepto genérico del art. 618 C.C. cuando define la donación como un acto de liberalidad, por el cual, una persona dispone gratuitamente de una cosa, en favor de otra que la acepta; y ello es así, porque el art. 619 viene también a configurar como donación las otras dos modalidades, la llamada remuneratoria y la de causa onerosa, pues en rigor, aunque una y otra no respondan prístinamente, como la donación pura, a esa transferencia de una persona a otra, cuya causa responde en exclusiva a un ánimo de favorecer con una ventaja a quien como beneficiado no le unen con el beneficiante otros lazos salvo los internos del recóndito mundo de los sentimientos o de mera afectividad, o, por razones altruistas, no hay que olvidar que asimismo en la donación llamada remuneratoria, esa causa subsumible en la preexistencia de unos méritos del predonatario por servicios prestados al luego donante, en todo caso, también se gestan en una presuposición causal anidada en la propia intencionalidad del donante, sin transcendencia o relevancia jurídica al exterior, de tal forma que sea exigible la observancia de esa mera intencionalidad o sensación anímica con el nudo de su sujeción formal y por ello, el propio donante cuando la instituye como tal donación remuneratoria jurídicamente no está obligado a hacerlo, sino que, se reitera, puede que con tal 'donatum' en el fondo está también impregnado de dicha finalidad de liberalidad o de favorecimiento; razón igualmente aplicable a las llamadas donaciones con causa onerosa, sobre todo, porque, según la propia referencia del segundo supuesto de ese art. 619, el gravamen que se impone es inferior al valor de lo donado, luego en la parte de exceso debe estar también presente ese ánimo de liberalidad en cierto modo desdibujado pero existente al fin...>>."

Por su parte, en la sentencia de 6 de Abril de 1999, la misma Sala establece <<que la verdadera y propia donación modal es aquella de la que se impone al beneficiario el cumplimiento de una obligación, como determinación accesoria de la voluntad del donante. Aunque esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación de bienes, transformándolo en contrato bilateral, sinalagmático y oneroso, puesto que el gravamen tiene que ser inferior al valor de lo donado, el cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen exigible y desde luego el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario.>>.

Finalmente, en relación con el art. 622 del Código Civil, que dispone que las donaciones con causa onerosa se seguirán por las reglas de los contratos, señala la citada Sala que a las donaciones onerosas se les aplica el régimen unitario propio de las donaciones, no obstante el confusionismo que parece crear el art. 622 del Código Civil que ha sido superado jurisprudencialmente, al relacionarse dicho precepto con el art. 619, que determina para su validez y eficacia el necesario otorgamiento de escritura pública, conforme al art. 633 (sentencias 24 de Septiembre de 1991, 26 de Mayo de 1992, 7 de Mayo y 25 de Octubre de 1993 y 27 de Julio de 1994).

*Sentada la naturaleza que presentan las donaciones onerosas, procede cuestionarse la solución tributaria respecto al gravamen de las mismas por el impuesto de las rentas de las personas físicas.*

*La doctrina jurisprudencial, antes reseñada, permite sentar que en estos casos nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso.*

*Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo.*

*En efecto, en el caso litigioso, la operación realizada llevaba aparejada la liberación de la deuda pignoratícia que el hoy recurrente tenía contraída con una entidad de crédito, lo que implicaba un incremento de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba, y además, realizaba una donación en cuanto al exceso.*

*Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.*

*Esta fundamentación se complementa si se tiene en cuenta que la liberación de la deuda es hecho imponible del Impuesto de la Renta, conforme al artículo 77.d del Reglamento de 1981, según el cual constituía alteración patrimonial la cancelación de obligaciones con contenido económico, que debe ser grabado por el régimen de las transmisiones onerosas.*

*Frente a lo anterior, no cabe invocar la contestación dada por la Dirección General de los Tributos que se invoca, toda vez que la misma no es vinculante, según el artículo 107 de la Ley General Tributaria, en la redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, ni mucho menos puede determinar el criterio de los Tribunales en relación con la concreta tributación del negocio jurídico del caso.*

*Finalmente tampoco puede apreciarse infracción del artículo 103 de la Constitución, en relación con el artículo 7 del Reglamento de Inspección de los Tributos.*

*Es cierto que con la declaración del art. 103 del texto constitucional, conforme al cual la Administración ha de servir con objetividad los intereses generales, se proscriben cualquier interés propio de la organización administrativa, pero no lo es menos que la actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias encuentra su justificación en el derecho de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, como propugna el art. 31.1. Esta actividad debe*



*ajustarse al procedimiento establecido, que además constituye un instrumento de garantía de los contribuyentes.*

*En el presente caso, frente a la actuación realizada, la parte ha podido ejercitar los recursos procedentes, habiendo conseguido la anulación de la sanción impuesta en vía económica-administrativa, no siendo posible admitir arbitrariedad de la Administración, respecto a la liquidación practicada, desde el momento que la misma se ve confirmada en la vía judicial."*

*Ha de añadirse que el análisis de los artículos 619 y 622 que se efectúa, se lleva a cabo para determinar la naturaleza del incremento patrimonial objeto de gravamen.*

*De este modo dicho análisis no es improcedente, como sostiene el recurrente, sino que deviene en imprescindible a la hora de conocer la verdadera naturaleza lucrativa u onerosa del incremento gravado a fin de determinar si el mismo tiene uso lucrativo u oneroso, y la normativa aplicable deriva de esa naturaleza." (FJ 3º).*

**Compra de sociedades con pérdidas para diluir la plusvalía de una sociedad que vende sus activos. Se consiguió mediante la interposición de dos sociedades inactivas y al dejar de tributar los beneficios obtenidos por la venta de los activos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios de la entidad. STS 24 de noviembre de 2011 (RC 1231/2008).**

*"(...) La Administración ha mantenido, desde el inicio, que los negocios efectuados, compra de acciones de las entidades BEBANSA y FUCOM, no fueron ejecutados con la finalidad que les era propia, realización de las actividades atinentes al objeto social de las mismas, sino con la de buscar el medio de eludir mediante la aportación a las mismas de las acciones de ALGOSA e INPRASA la tributación de las rentas generadas en la transmisión de la rama de producción de la entidad ALGOSA a través de la utilización de estas sociedades instrumentales, evitando la generación de rentas tributables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En efecto, la enajenación de los activos empresariales de la entidad ALGOSA, en transparencia fiscal, se sustrajo a la tributación que le correspondía, imputación de bases a los socios, mediante la compra de acciones de las sociedades BEBANSA y FUCOM, inactivas y con importantes pérdidas, y la posterior aportación a las mismas de las acciones de ALGOSA e INPRASA, lo que permitió a éstas compensar y reducir a cero la base imponible a imputar al hoy recurrente.*

*(...)*

*Desde una perspectiva fiscal, que es la que aquí importa, todo el proceso descrito ha significado esquivar la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial, consistente en la menor carga fiscal, de forma que se sustrae del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la Ley. Frente a ello la norma tributaria cuenta con el instrumento de la calificación jurídica de los hechos con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica. En efecto, el artículo 28 de la Ley General Tributaria, tras señalar, en su apartado primero, que "el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria", consagra el principio de que "el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación*

que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez". (...) (FJ 3º).

### **III.1.5.2. Cálculo**

**Cuando se han producido inversiones y/o mejoras en el mismo en años distintos del de adquisición, el reparto del valor de enajenación del inmueble debe hacerse en función del valor normal de mercado de las inversiones y mejoras en el momento de la enajenación, no en función del coste de adquisición de las mismas. STS de 22 de febrero de 2012 (RCUD 302/2009, FJ 2º), que remite a la STS de 6 de febrero de 2012(RCUD 149/2009), donde se dice:**

*«En el contraste de los criterios adoptados por la sentencia recurrida y por la sentencia aportada como contradictoria en orden a la forma de prorratear el precio de transmisión entre las diversas inversiones efectuadas a los efectos de determinar la ganancia y la antigüedad de cada una de ellas, la sentencia recurrida, de 28 de octubre de 2008, de la Sala de la Jurisdicción de Cáceres, al confirmar la liquidación practicada por el Inspector Coordinador el 14 de junio de 2004 en ejecución de la sentencia de 27 de febrero de 2004, viene a sostener que el sistema legal para determinar la ganancia patrimonial en las transmisiones de inmuebles en los que se han realizado obras de urbanización y mejora consiste en distribuir, de forma proporcional, el precio de venta entre el coste de adquisición o mejora de cada uno de los elementos.*

*La sentencia aportada de contraste --la de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 29 de marzo de 2007-- entiende que el prorrateo del valor de transmisión entre los diferentes componentes del valor de adquisición se realizará en función del valor normal de mercado y de las inversiones y mejoras en el momento de la enajenación.*

*Ante el dilema del prorrateo del valor de transmisión entre los diferentes componentes del valor de adquisición en función de los costes de adquisición o en función del valor del valor normal de mercado del terreno y de las inversiones y mejoras realizadas en el momento de la enajenación, el estudio de los artículos 44, 45 y 46 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, le lleva a esta Sala a inclinarse por entender que el prorrateo del precio de venta debe realizarse con arreglo al sistema acogido en la sentencia de contraste.*

*De esta forma, el importe del incremento de patrimonio generado por la venta de las dos fincas o parcelas estará constituido por la diferencia entre lo valores de adquisición y de transmisión.*

*En el caso planteado estamos ante dos momentos distintos de adquisición. Una finca de 1252 m2 adquirida en 1979 por 5.291.631 pesetas y otra de 1092 m2 adquirida el 28 de julio de 1976 por 250.000 pesetas. La venta de ambas parcelas tuvo lugar en 1995 por 30.778.411 pesetas, habiéndose realizado obras de urbanización en 1992 (por importe de 2.937.040 ptas.), en 1993 (por importe de 1.189.250 ptas.) y en 1995 (por importe de 333.183 ptas.*

*Estando ante dos momentos distintos de adquisición (1976 y 1979), habrá de tenerse en cuenta a los efectos de aplicación de lo previsto en la Disposición Transitoria Octava de la Ley 18/1991 en función de cuando ha tenido lugar la transmisión del inmueble. El valor de enajenación deberá desglosarse en dos partes diferenciadas para poder*

*aplicar la regulación sobre incrementos y disminuciones de patrimonio vigentes en 1995, año de la transmisión a título oneroso.*

*La Ley 18/1991, aplicable al caso, señalaba en su Exposición de Motivos que en materia de incrementos y disminuciones de patrimonio la principal novedad consistía en la sustitución de los tradicionales coeficientes actualizadores del valor de adquisición por un sistema que reducía los incrementos y disminuciones de patrimonio en función del tiempo de permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del sujeto pasivo, de suerte que, transcurrido un determinado lapso temporal, se alcanza la no sujeción.*

*A su vez, el art. 45 regulaba los coeficientes reductores, tomando como periodo de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que mediase entre las fechas de adquisición y transmisión, redondeando por exceso, y su apartado tercero precisaba que si se hubiera efectuado mejoras en los elementos patrimoniales se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de los coeficientes reductores que procedan.*

*De este precepto se deduce que el valor de enajenación debe desglosarse en función de los distintos momentos de adquisición de los componentes, con independencia de cuáles fueran los respectivos valores de adquisición.*

*De acuerdo con el artículo 46 de la Ley 18/91 el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que se hubiere efectuado la adquisición del terreno, el coste de la inversiones y mejoras efectuadas en los bienes inmuebles adquiridos y los gastos o tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. A su vez, al tratarse de un inmueble, el valor de adquisición se actualizará aplicando los coeficientes correctores previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondientes al año de la transmisión, tanto sobre el recio de adquisición del terreno como sobre las inversiones y mejoras efectuadas.*

*El valor de transmisión, de acuerdo con el artículo 46.Dos de la Ley 18/1991, será el importe real por el que la enajenación se hubiera efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.*

*Por lo que respecta al prorrateo del valor de transmisión entre los diferentes componentes del valor de adquisición a efectos de aplicación de los coeficientes reductores, se realizará en función del valor normal de mercado del terreno y de las inversiones y mejoras en el momento de la enajenación, valores que pueden acreditarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho y que corresponderá valorar a los órganos de comprobación de la Administración Tributaria» (FJ 3º).*

**En el mismo sentido STS de 22 de febrero de 2012 (RC 477/2007, FJ 11º).**

**La antigüedad de las acciones liberadas es la que corresponde a las acciones de las que proceden, también en períodos impositivos anteriores a la incorporación del apartado 4 en el artículo 45 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la disposición final quinta de la Ley 43/1995, de**

**27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. STS de 12 de enero de 2012 (RC 2833/2008, FJ 3º).** Doctrina reiterada.

**En la determinación del valor de transmisión de acciones de sociedad no cotizada y con pérdidas en dos de los tres anteriores ejercicios, no procede integrar los periodos con pérdidas al aplicar el coeficiente de capitalización del 12,5% sobre el promedio de los beneficios. STS de 13 de febrero de 2012 (RC 1659/2008).**

*«SEGUNDO.- Debemos recordar que la cuestión controvertida se centra en la determinación del criterio aplicable para calcular el valor de transmisión de acciones no cotizadas en bolsa, teniendo en cuenta que la sociedad de la que se transmiten los títulos tuvo pérdidas en dos de los tres ejercicios sobre los que se tiene que calcular el promedio.*

*Establecía el artículo 48.1.b) de la Ley 18/1991 aplicable al caso enjuiciado, respecto de las normas específicas de valoración que:*

*“Uno. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda: [...] b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en los mercados a los que se refiere la letra anterior y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, el incremento o disminución se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.*

*Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:*

*- El teórico resultante del último balance aprobado.*

*- El que resulte de capitalizar al tipo del 12,5 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.*

*A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances”.*

*La Administración tributaria descartó la aplicación de la primera opción sobre el último balance aprobado, tras comprobar que era negativo el importe de los fondos propios. La segunda de las alternativas contempladas por el precepto legal fue la escogida por la Administración tributaria. Para el cálculo del promedio de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo, se tuvieron en consideración los de los años 1994, 1995 y 1996. A la vista de las autoliquidaciones presentadas por la entidad Canteras de Cabo Verde, S.A., relativas al impuesto sobre sociedades, se declararon unas pérdidas en los dos primeros de 181.506.229 pesetas (1.090.874,41 euros) y 375.369.356 pesetas (2.256.015,27 euros). Sólo en el tercero, el de 1996, se obtuvo un beneficio de 346.171.452 pesetas (2.080.532,33 euros). La Administración tributaria decidió aplicar sobre la totalidad de este último el porcentaje del 12,5 por ciento para su capitalización.*

*Fue el Tribunal Económico-Administrativo Regional el que, tras la reclamación económico-administrativa, modificó el criterio de la Inspección. Computó como beneficios nulos las pérdidas registradas en dos ejercicios, de modo que, al obtenerse*

*beneficios sólo en el ejercicio del año 1996, consideró razonable aplicar el porcentaje de capitalización sólo sobre la tercera parte y no en su totalidad.*

*El sujeto pasivo consideró que este criterio tampoco se ajustaba a derecho, porque no reflejaba el valor real de las acciones transmitidas.*

*TERCERO.- [...]*

*B) En segundo lugar, en cuanto al alcance e interpretación del artículo 48.uno.b) de la Ley 18/1991, podemos anticipar que los razonamientos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, confirmados primero por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en alzada, y posteriormente por la Audiencia Nacional, tras la interposición del recurso contencioso-administrativo, fueron ajustados a derecho.*

*El legislador, para determinar el valor de transmisión de acciones o participaciones cuando no quede acreditado cuál hubiera sido el precio pactado entre dos partes independientes, acude a criterios objetivos, optando por dos alternativas. Una consiste en calcular el promedio de los “beneficios” obtenidos durante los tres últimos ejercicios cerrados. Se trata de decisión soberana del legislador, legítima en cuanto no rebase los límites que acotan su potestad, lo que ni tan siquiera se ha invocado por el actor.*

*Por más que insista el recurrente, el concepto de beneficios excluye la posibilidad de que se computen las pérdidas que haya podido tener la sociedad, sin que, de otro lado, pueda sustituirse por la noción de resultado contable, introducida por una Ley posterior no aplicable temporalmente al ejercicio controvertido. No puede pretender de un órgano jurisdiccional que, al interpretar un precepto legal, sustituya la voluntad del legislador, alterando un concepto claro y que admite pocas dudas o desplazándolo por otro que no se incorporó a la disciplina legal hasta un momento posterior. No se trata de valorar cuál debiera ser la solución más justa, según el subjetivo prisma del recurrente, sino de determinar el efectivo alcance que el legislador ha querido dar a un concreto criterio de valoración para la determinación de la base imponible en los incrementos patrimoniales.*

*La circunstancia de que la Unidad Central de Coordinación en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública dijera, con ocasión de la emisión de un informe sobre la posible comisión de un delito fiscal, que el régimen jurídico aplicable podría provocar una sobrevaloración de las acciones, precisamente corregido por la posterior Ley 40/1998, no significa que no deba ser aplicado el artículo 48.uno.b) en sus propios términos. Debemos tener presente, además, que la interpretación de la Administración en ese caso se plasmó a los solos efectos penales, no como criterio para la determinación de la deuda tributaria. Se trata del ejercicio de potestades distintas que se aplicaron bajo parámetros y presupuestos diferentes. De hecho, la sanción inicialmente impuesta también fue anulada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional*

*[...]» (FFJJ 2º y 3º).*

**La inclusión de los incrementos de patrimonio por transmisión inter-vivos de la totalidad del patrimonio empresarial, deriva de que la transmisión no ha sido posterior al cese del titular, lo que determina que no operen los coeficientes de**

**abatimiento del artículo 45 de la Ley 18/1991, y que haya de imputarse el incremento íntegramente en la base imponible de impuesto. STS 2 de junio de 2011 (RC 4543/2008).**

*“(...) el caso contemplado por la sentencia ahora recurrida es diferente del que fue enjuiciado en la Sentencia cuya argumentación fundamental ha sido transcrita, pues si en ésta existía un previo cese de actividad empresarial, en el caso que resuelve la sentencia ahora recurrida, la transmisión de la oficina de farmacia fue anterior a dicho cese (según consta en las actuaciones y recoge el TEAR en su Fundamento de Derecho Segundo, la venta de la farmacia se produjo el 17 de julio de 1998 y la baja presentada ante la Administración Tributaria, tiene fecha 3 de noviembre de 1998, con cese efectivo de la actividad el día 31 de octubre de 1998)-, circunstancia, la expresada, que impone, conforme a lo dispuesto en el art.41.Dos de la ley 18/1991 , la inclusión de los incrementos de patrimonio por la transmisión inter vivos de la totalidad del patrimonio empresarial, como componente del rendimiento neto, sin que operen los coeficientes de abatimiento recogidos en el art.45 de la ley 18/1991 .*

*En la Sentencia de esta Sala de 20 de diciembre de 2010 (recurso de casación número 862/2007 ) se ha apuntado la solución expuesta, en un caso de trasmisión de oficina de farmacia en el que, ciertamente, en recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, solamente planteaba la cuestión, de la aplicación o no de la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 18/1991 sobre "régimen transitorio de determinados incrementos de patrimonio" a un supuesto en el que el donante de la oficina de farmacia la había adquirido por herencia en 1954, debiendo añadirse tan solo que la Sentencia de esta Sala resultó desestimatoria del recurso de casación interpuesto .*

*Por tanto, como se ha dicho antes, el motivo no prospera.*

*Pero también se hace referencia en el suplico del recurso a una valoración irregular del fondo de comercio de la farmacia, aún cuando sin argumentación alguna que sustente la alegación, lo que justifica la inadmisibilidad de la alegación.*

*A mayor abundamiento, la sentencia recurrida explica en el Fundamento de Derecho Quinto que el recurrente no practicó tasación pericial contradictoria al objeto de desvirtuar el informe emitido por el perito de la Administración, el 9 de febrero de 2004, ni propuso que se recibiera a prueba en la vía judicial. Por otra parte, también analiza el dictamen emitido por el perito de la Administración, funcionario habilitado al efecto, inscrito en el Registro Oficial de Auditores, en el que se tienen en cuenta las peculiaridades propias del negocio transmitido y las recomendaciones expuestas por el Tribunal Supremo en sentencias de 21 de junio de 1991 y de 2 de febrero de 1996 , y que utiliza como método de valoración el de capitalización para valorar el negocio, previsto en el artículo 52.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , entonces aplicable, llegando a la conclusión de que da explicación suficiente de los elementos tomados en consideración, reputándolo ajustado a Derecho y con un mayor valor probatorio que el dictamen del economista aportado por el actor y no ratificado judicialmente. (...)” (FJ 4º).*

**Ganancias y pérdidas patrimoniales. Reducción de capital con amortización de acciones. Amortización de valores homogéneos y aplicación de los coeficientes de abatimiento. STS 12 de diciembre de 2011 (RC 128/2009).**

*“(...) los sujetos pasivos no pueden decidir cuáles han sido los valores homogéneos transmitidos a efectos fiscales.*

*Este designio era totalmente lógico, puesto que se contemplaban unos coeficientes reductores o de abatimiento que minoraban la carga tributaria hasta hacerla desaparecer para los incrementos de patrimonio, en función del período de tiempo transcurrido desde la adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos que hubieran dado lugar a los mismos. (...)” (FJ 2º).*

**Determinación del valor de enajenación del bien para el cálculo de la ganancia patrimonial. STS 3 de noviembre de 2011 (RC 1660/2008).**

*“(...) el pronunciamiento de la Sala no hubiera sido distinto, a la vista de los preceptos invocados por la recurrente como infringidos y de la documentación que obra en el expediente administrativo.*

*En efecto, conforme al art. 3.2.d) de la LIRPF, «[c]omponen la renta del sujeto pasivo:*

*d) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta ley».*

*Por su parte, el art. 20 de dicho texto legal, tras definir los incrementos y disminuciones de patrimonio como «las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél», salvo excepciones, concreta en su apartado 6 que «[c]uando la variación en el valor del patrimonio proceda de una transmisión a título oneroso, el valor de adquisición estará formado por la suma de:*

*a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.*

*b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos, estatales o locales inherentes a la transmisión que hubieren sido satisfechas por el adquirente. Este valor se minorará, en su caso, en el importe de las amortizaciones por la depreciación que hayan experimentado los citados bienes.*

*El valor de la enajenación se estimará en el importe real por el que dicha enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán, en su caso, los gastos y tributos a que se refiere la letra b) de este apartado en cuanto resulten satisfechos por el enajenante».*

*De acuerdo con los preceptos transcritos, no cabe duda que la transmisión del 6,12% del capital social de la mercantil José Montero González, S.A. y de la nave industrial y la finca rústica situadas en Alfafar (Valencia) determinaron, a efectos de la autoliquidación del IRPF de doña Francisca Cuesta Caravaca, un incremento de patrimonio sometido a tributación.*

*En lo que discrepa la recurrente es en el valor de enajenación de tales elementos patrimoniales tomado en consideración por la Administración tributaria.*

*A tales efectos, ha de tenerse en cuenta lo previsto en el art. 81.2.C), segundo párrafo, del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), precepto que omite la recurrente y en que se fundamentó la liquidación practicada por la Inspección Regional. Según el artículo mencionado, «[p]or importe real de los valores de*

*adquisición y de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no difiera del normal de mercado».*

*Finalmente, de acuerdo con el art. 20.8 de la LIRPF, en la redacción conferida por el art. 3.Tres del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, «[e]n la enajenación de valores mobiliarios que no coticen en Bolsa, representativos de participaciones en el capital de Sociedades, el incremento o disminución patrimonial se computará por la diferencia entre el coste medio de adquisición y el importe real efectivamente percibido, deducidos, en su caso, los gastos originados por la transmisión que corran a cargo del vendedor.*

*No obstante, cuando el citado importe real no se corresponda con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, la Administración considerará como valor de enajenación el mayor de los dos valores siguientes:*

*a) El teórico resultante del último balance aprobado.*

*b) El que resulte de capitalizar al tipo del 8 por 100 al promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances».*

*Pues bien, a la vista de la normativa reproducida y de la documentación que obra en el expediente administrativo, esta Sala ha de concluir declarando ajustada a derecho la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos, de modo que, acreditada la existencia de simulación en las operaciones realizadas, cuya finalidad fue la de eludir la correcta tributación por el IRPF, la enajenación por parte de doña Francisca Cuesta Caravaca de las acciones de la sociedad José Montero González, S.A. debió someterse a la aplicación de los anteriormente citados arts. 20.6, 20.8 de la LIRPF y 81.2.C) del RIRPF. En consonancia con tales preceptos, la Administración tributaria, tras acreditar que el importe real efectivamente percibido no se correspondía con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, determinó como valor de enajenación, en el ejercicio controvertido, los que resultan de las normas mencionadas. (...)” (FJ 4º).*

**En las ganancias patrimoniales producidas por la enajenación de acciones adquiridas mediante "stock options" conferidas a los empleados como retribución en especie, el valor de adquisición de las acciones estará compuesto por el precio desembolsado más la retribución en especie, por ser ésta renta del trabajador, donde deben incluirse los ingresos a cuenta. STS 6 de octubre de 2011 (RC 2249/2008).**

*“(...) estando ante un supuesto de transmisión onerosa, como es el caso que nos ocupa, y conteniendo la Ley 40/1998, un precepto específico que regula este tipo de transmisiones (art. 33), no resulta posible, como pretende el defensor del Estado, acudir, sobre la base de una pretendida analogía, a las reglas establecidas en el mencionado texto normativo para las transmisiones lucrativas.*

*Tampoco pueden compartirse, en segundo lugar, los esfuerzos realizados por el Abogado del Estado para demostrar que el ingreso a cuenta en el IRPF no se incluye*



*entre los supuestos a los que se refiere la LIRPF en el art. 33.1 .b) cuando señala que forman parte del valor de adquisición «los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente», por referirse este precepto legal a los tributos indirectos. Como acertadamente pone de manifiesto la representación procesal de don Javier Ellena, lo discutido no es si el ingreso a cuenta encuentra encaje en lo previsto en el apartado b) del mencionado precepto, sino si lo tiene dentro de lo establecido en el apartado a) del mismo, es decir, dentro del concepto de importe real por el que la adquisición se efectuó.*

*En efecto, el art. 33 de la LIRPF establece que el valor de adquisición en las transmisiones a título oneroso está conformado por «el importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado». Y ninguna duda nos ofrece el hecho de que el importe que don Javier ha tenido que satisfacer por la adquisición de las stock options es la cantidad desembolsada por las mismas en el momento de ejercer la opción de compra y la retribución en especie que, conforme a las reglas establecidas en la LIRPF, comporta una mayor renta del trabajador, es decir, que ha supuesto un mayor coste para el mismo.*

*En definitiva, en el ámbito del IRPF el valor de las stock options viene conformado por el precio desembolsado por el trabajador más la retribución en especie calculada conforme a las previsiones legales, en la medida en que ésta se considere rendimiento del trabajo, y, en consecuencia, renta del trabajador.*

*Admitido que el valor de adquisición de las stock options incluye tanto el precio pagado por el trabajador como la retribución en especie, solo resta referirnos al ingreso a cuenta. Y, al respecto, el art. 44.2 del mismo texto normativo prevé que «[e]n los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta».*

*La propia Administración reconoce en el cuerpo de la liquidación provisional que, «[a] efectos de la alteración patrimonial por la venta de las acciones, tras ejercer la opción de compra, el valor de adquisición estará integrado por la suma del importe efectivamente satisfecho por el trabajador y el importe de la retribución en especie», sin embargo, seguidamente añade que «el ingreso a cuenta practicado sobre la retribución en especie no formará parte del valor de adquisición de las acciones».*

*Si la Administración considera que dentro del concepto valor de adquisición se incluye tanto el importe realmente satisfecho por el trabajador como la cantidad correspondiente a la retribución en especie, y el ingreso a cuenta -como hemos señalado- forma parte de la retribución en especie, en la medida en que no se hubiese repercutido al empleado, ninguna razón existe, o al menos no hace prueba de ello el Abogado del Estado, que permita entender que estando incluida la retribución en especie deba excluirse la parte de la valoración de la misma correspondiente al ingreso a cuenta.*

*Por lo tanto, en este caso, la conclusión que se deriva de lo establecido en la propia norma es que el ingreso a cuenta debe incluirse dentro de la valoración de la retribución en especie que forma parte, a su vez, del concepto valor de adquisición a efectos de una transmisión patrimonial onerosa.” (FJ 3º).*

### III.1.5.3. Ganancias patrimoniales no justificadas

**Aplicación del mecanismo de las presunciones para acreditar su existencia. El hecho base –que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas- debe ser probado por la Administración tributaria mediante los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. STS de 22 de noviembre de 2012 (RC 98/2010). Doctrina consolidada.**

*«La cuestión que se debate en el presente recurso de casación es si el hecho base de una presunción legal de renta en los incrementos no justificados de patrimonio puede considerarse probado por medio de una presunción judicial o de hombre (tesis defendida por la Administración recurrente) o si, por el contrario, como sostiene la Sala de instancia, la prueba del hecho base en la que se fundamenta una presunción judicial de renta debe haber quedado completamente acreditado mediante un medio de prueba ordinario, no siendo admisible a tal efecto la técnica presuntiva. [...]*

*La jurisprudencia de este Tribunal Supremo tiene dicho al respecto:*

*El hecho base de la presunción legal consiste en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas, recayendo sobre la Administración la carga de probar el hecho base de la presunción legal por los medios ordinarios de prueba, sin que al respecto del mismo exista presunción legal alguna.*

*Probado por la Administración el hecho base de la presunción, esto es, que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podrá normalmente descubrir qué rendimientos o plusvalías de enajenación se habían ocultado, ni tampoco cuándo se produjeron tales ocultaciones. Por ello la Ley deduce del hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal: que el valor del incremento patrimonial no justificado es renta gravable que no ha sido declarada, y que dicha renta se obtuvo en el último ejercicio no prescrito.*

*En el caso que nos ocupa el hecho base de la presunción legal de renta son los 3.065.161,74 € que CLOPAX aporta en 1999 a la cuenta en participación que SYRINX tiene en REPISA, que, a juicio de la Inspección, son fondos no declarados a efectos fiscales que el Sr. Gómez Arribas y la Sra. López Brea tenían en el extranjero.*

*Pues bien, en el presente supuesto, tal y como admite la propia Inspección en la página 16 el acuerdo de liquidación, el hecho base de la presunción legal de renta –que es la pertenencia de los 3.065.161,74 € a los Sr. Gómez Arribas y la Sra. López Brea-- no ha sido acreditado a través de ninguna prueba directa, sino por medio de la prueba de presunciones.*

*Tal forma de proceder es contraria a Derecho, ya que el hecho base de la presunción legal de incremento no justificado de patrimonio debe ser probado de forma directa, y no por medio de otra presunción. En este sentido debemos recordar que:*

*1º) Tal y como ha señalado este Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de marzo de 1996, en los incrementos no justificados de patrimonio el hecho base de la presunción legal consiste sencillamente en la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base, afirma el Tribunal Supremo, debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. Es decir, la carga de la prueba del*

*hecho base de la presunción corresponde a la Administración, y dicho hecho base debe estar plenamente acreditado.*

*2º) La exigencia de que el hecho base de una presunción, ya sea legal u hominis, haya quedado plenamente acreditado aparecía recogida en el artículo 1249 del Código Civil –derogado por la LEC--, y es una constante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, el Tribunal Supremo ha señalado en sentencia de 7 de febrero de 1990 que “a tenor de lo prevenido en el artículo 1249 del Código Civil, las presunciones no son admisibles sino cuando el hecho de que ha de deducirse esté completamente acreditado, de tal manera que, como proclaman las sentencias de esta Sala de 14 de junio de 1983 y 24 de febrero de 1986, es imprescindible que el hecho base esté claro y probado”. En idéntico sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencias de 28 de abril de 1999 y 4 de febrero de 1999. Y también ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1998 que la prueba de presunciones consiste en “la estimación de un hecho no directamente probado como cierto por inferirse razonablemente de otro hecho directamente probado”.*

*3º) Respecto de la prueba del hecho base de la presunción en los incrementos no justificados de patrimonio, la Sala ha señalado reiteradamente que la prueba de presunciones no sirve a los fines de tener por acreditado el hecho base cuya certeza debe ser previa para que entre en juego la presunción legal de incremento no justificado de patrimonio.*

*El criterio de la Audiencia Nacional no hace sino reflejar, en relación con la prueba del hecho base de los incrementos no justificados de patrimonio, lo que es una doctrina consolidada del Tribunal Supremo en relación con la prueba de presunciones, de acuerdo con la cual el hecho base de una presunción no puede probarse pro medio de una presunción. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de mayo de 1961, en la que afirma que “la presunción no puede establecerse sobre otras presunciones”, y en su sentencia de 22 de febrero de 1989, en la que afirma que “es exigencia primaria para el funcionamiento de la prueba de presunciones que el hecho del que se obtiene ha de estar completamente acreditado, no pudiendo establecerse una presunción sobre otra presunción o conjetura”.*

*A la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que acabamos de citar no cabe sino concluir que en nuestro Derecho el hecho base de la presunción de incremento no justificado de patrimonio no puede acreditarse mediante presunciones. Y dado que esto es precisamente lo que ha hecho la Inspección debe considerarse que el acuerdo de liquidación y sanción y la resolución del TEAC que los confirmó son contrarias a derecho, debiendo ser ratificada la sentencia de la Audiencia Nacional que las anuló» (FJ 3º).*

**La comprobación por la Administración tributaria de la situación patrimonial al principio y al final del ejercicio no es imprescindible para determinar la existencia de una ganancia patrimonial no justificada. STS de 18 de octubre de 2012 (RCUD 119/2010).**

*«(...) la aplicación de la figura del incremento de patrimonio exige para su aplicación dos circunstancias o hechos. En primer lugar, un presupuesto de hecho cual es la acreditación por la Administración de un ingreso o renta no declarada, cuya prueba ciertamente corresponde a la Administración; y en segundo lugar una falta de prueba del origen de las mismas, si bien este extremo en todo caso no supone la necesidad de*

*actividad probatoria alguna por la Administración, sino una falta de prueba suficiente por el contribuyente. En relación con la prueba de los "incrementos no justificados", el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del Impuesto. que es una consecuencia del propio significado jurídico de las presunciones "iuris tantum", que trasladan al sujeto pasivo la carga de su destrucción, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las mismas no son ciertas, sino que por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que no se discute y que está reconocido.*

*En el presente caso nos encontramos con que existe el presupuesto de hecho inicial acreditado por la Administración, cuales son los ingresos en las cuentas bancarias, además de diferentes compras de bienes; y en segundo lugar la insuficiencia de explicaciones por parte del contribuyente, respecto a esos ingresos.*

*3. En cuanto al segundo de los aspectos sobre los que el recurrente centra su recurso, cual es la falta de comprobación total de los patrimonios inicial y final para aplicar la figura que nos ocupa ha de reconocerse que se ha mantenido en ocasiones la necesidad de comprobar la situación patrimonial del sujeto pasivo como requisito previo a la determinación de si existe o no incremento injustificado, por considerar que, siendo una institución tributaria que desempeña un papel residual, es lógico agotar todas las posibilidades de explicación o justificación de estas adquisiciones de bienes o derechos y de ahí la función que, en el proceso de investigación o comprobación, desempeña el patrimonio preexistente. Pero también es verdad que en otras ocasiones se ha considerado, a la vista de las particulares circunstancias concurrentes, que no era indispensable dicha comprobación patrimonial; tales circunstancias pueden consistir en la existencia de inversiones cuyo origen no sea capaz el contribuyente de explicar o justificar ante la Inspección. Ha de tenerse en cuenta, por otra parte, que el presupuesto jurídico del incremento injustificado es la existencia de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Quiere ello decir que el patrimonio comprobado al comenzar el ejercicio de que se trate puede ser suficiente para financiar las adquisiciones onerosas durante el mismo, pero cabe que éstas se hayan financiado con rentas no declaradas y que, pese a ello, el patrimonio al final del periodo no se haya incrementado como consecuencia, por ejemplo, de gastos o desembolsos de importe similar. De ahí que la comparación entre patrimonio inicial y final ni sea siempre necesaria, como ha mantenido este Tribunal, ni tampoco sea suficiente, ante la posibilidad aludida, lo que pone de manifiesto que las alegaciones del reclamante no pueden aceptarse. Por tanto, puede ser conforme a derecho liquidar tales incrementos no justificados si concurren en el expediente pruebas suficientes de la existencia de adquisiciones a título oneroso –en este caso–, concretadas, como indica la sentencia recurrida, en la discrepancia entre las rentas obtenidas y los ingresos que figuran en las cuentas bancarias, por importe de 42.743,69 euros en el ejercicio 2001 y de 13.448,53 euros en el ejercicio 2002 así como determinados gastos derivados de compras de bienes muebles e inmuebles, y remisión de divisas a Venezuela, ingresos y gastos que considera que la parte recurrente no ha podido justificar, ni su procedencia ni su imputación a otro ejercicio, que se corresponda con la renta por ella generada; siendo así que en el presente recurso la misma se limita a alegar su disconformidad,*

*pero no prueba su origen ni destino, que desvirtúe la apreciación de la Administración, limitándose a alegar que la Administración no ha tenido en cuenta el dinero líquido que tenía en su poder, ni el resto de movimientos y reintegros efectuados en las cuentas bancarias, siendo así que a falta de todo tipo de acreditación del origen y procedencia de los ingresos efectuados en las cuentas bancarias, habiendo sido tenidas ya en cuenta las demás circunstancias por la Administración, siendo insuficientes las explicaciones por parte del contribuyente y careciendo de soporte documental, sin pruebas que se correspondan con rentas generadas en períodos impositivos anteriores o que se correspondan con operaciones de reinversión, llevan a la conclusión de que se ha producido la ganancia patrimonial imputada por la Administración.*

*En definitiva, si los ingresos en cuentas bancarias o las compras de inmuebles no quedan explicadas ni con la renta ni con el patrimonio declarado pro el sujeto pasivo, procede liquidar los incrementos no justificados.*

*En el supuesto de autos existe el presupuesto de hecho, los ingresos en las cuentas bancarias, la insuficiencia de explicaciones por parte del contribuyente, así como la falta de soporte documental, habiendo demostrado la Inspección en el transcurso de las actuaciones que el sujeto carece en ese ejercicio de capacidad de ahorro suficiente para generar esas rentas, dados los ingresos declarados y comprobados por la Administración, sin que se pruebe tampoco que se corresponden con rentas generadas en períodos impositivos anteriores o que correspondan con operaciones de reinversión. Por tanto la falta de justificación y explicación respecto a esos ingresos por parte del recurrente acerca del origen de esos ingresos lleva a la conclusión de que se ha producido la ganancia patrimonial imputada por la Administración.*

*Este criterio es el que ha mantenido este Tribunal Supremo, que se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de los incrementos no justificados de patrimonio declarando que dicha figura se encuadra entre las presunciones iuris tantum, instituto procesal que libera a la Administración del "onus probandi" sobre la renta gravable y el momento al que dicha renta se debe imputar. En este sentido se pronuncia la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, entre otras en la sentencia de 29 de marzo de 1996, que distingue entre dos momentos en la generación de los incrementos no justificados de patrimonio. Dicha sentencia declara: "Hay, pues, dos momentos fundamentales en la génesis de los incrementos no justificados de patrimonio el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte o de la totalidad de las rentas obtenidas; este momento es el que... se denomina generación del incremento no justificado de patrimonio, obviamente consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que por supuesto tampoco se declara; y el segundo momento, que es el de exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración tributaria, y que por su origen, como hemos explicado, no se hallan fiscalmente justificadas.*

*En conclusión, que en el caso que nos ocupa en ningún momento ha quedado acreditado que los ingresos bancarios efectuados y, sobre todo, los bienes o derechos adquiridos procedan de específicos rendimientos, incumbiendo la prueba al contribuyente.*

[...]» (FJ 5º.2).

**Si la Administración tributaria puede determinar el origen de las rentas no declaradas, no podrán calificarlas como ganancias patrimoniales no justificadas,**

**debiendo integrarlas en la categoría de renta que les corresponda, atendida su naturaleza. STS de 3 de julio de 2012 (RC 340/2009).**

*«(...) la parte entiende que la Inspección debería haber considerado la totalidad de las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en América como rendimientos de actividades económicas. [...]*

*[Y] no sin reconocer que los ingresos discutidos no se declararon por los recurrentes en la declaración correspondiente al ejercicio impugnado, resulta evidente que si la Administración ha podido determinar que las entradas en divisas corresponden a rendimientos derivados de su actividad, dadas las fechas de declaración de estos ingresos en las cuentas bancarias y la fecha en que tuvieron lugar las corridas en los países hispanoamericanos, es claro que la calificación otorgada por la Administración no puede ser mantenida, pues el origen de dichos ingresos resulta perfectamente determinado [...]. Lo contrario supondría que no se pudieran nunca regularizar rentas no declaradas por el sujeto pasivo, pues estas siempre se tratarían como incrementos injustificados de patrimonio» (FJ 5º).*

**La cancelación de una obligación económica contabilizada, tanto si responde a la eliminación de pasivo ficticio como si deriva de su extinción por condonación o prescripción, supone un incremento injustificado de patrimonio no justificado. STS de 15 de junio de 2012 (RC 1905/2009, FJ 4º).**

**Presunciones sobre su origen de la ganancia patrimonial no justificada. STS 25 de octubre de 2011 (RC 3544/2007), que remite a la previa de 20 de junio de 2008 (RC 4580/2002).**

*“(...)” la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren; y así, el art. 20.13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (redacción según la Ley 48/1985, de 27 de Diciembre) aquí aplicable, contemplaba dos supuestos de tales incrementos no justificados: Primero, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso y cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo: Segundo, los elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas.*

*En relación con estos incrementos no justificados, y como tenemos declarado, entre otras, en las sentencias de 19 de Julio de 1986 y 29 de Marzo de 1996, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos se habían ocultado,*

*ni tampoco, cuando se produjeron tales ocultaciones, por ello la ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.*

*El sustantivo aparece regulado en el art. 90 del Reglamento de 1981, al señalar que <<cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados... se estimará como incremento patrimonial del sujeto pasivo el valor del bien o derecho adquirido u ocultado>>. El aspecto temporal viene desarrollado en el art. 118 del Reglamento, atribuyendo a tales incrementos el tratamiento de renta irregular.*

*También el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse por esta institución en su sentencia nº 87/2001, de 2 de Abril, si bien conceptuándola como un elemento más de los que componen la renta gravable por el Impuesto, por lo que llega a considerar que el elemento fáctico de la norma no es sólo la existencia de patrimonio no declarado o de adquisiciones que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente, sino también su falta de justificación fiscal.” (FJ 7º).*

### **III.1.6. Imputaciones de renta**

#### **III.6.1. Por sociedades en régimen de transparencia fiscal**

**Los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, que resultan imputables a los socios, son ejecutivos. La imputación se produce, por tanto, salvo que se haya otorgado la suspensión del acto administrativo impugnado en la vía administrativa o jurisdiccional. STS de 18 de junio de 2012 (RC 2683/2009, FJ 2º). Doctrina reiterada.**

**La nulidad de la liquidación practicada a la sociedad transparente que originó la imputación de rentas conlleva la nulidad de la liquidación girada al socio. SSTS de 14 de junio de 2012 (RRCC 452/2010 y 3680/2010, FJ 2º) y 31 de mayo de 2012 (RC 2374/2010, FJ 2º). Doctrina reiterada.**

**Para determinar el período impositivo en que debe imputarse al socio, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el resultado correspondiente a su participación en una sociedad transparente que se escinde en dos en 1998, con aprobación de las cuentas en dicho ejercicio y cuya efectividad, mediante inscripción en el Registro Mercantil, se produce en 1999, se aplica lo dispuesto en el artículo 76.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades [«La imputación se realizará: a) Cuando los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada. b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada»], no el 72.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias [«La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo. No**

obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes»]. **STS de 26 de abril de 2012 (RC 644/2010). Reproduce en su fundamento jurídico tercero la doctrina sentada en las SSTs de 8 de septiembre de 2011 (RRCC 2419/2008, FJ 5º, y 3797/2009, FJ 4º) y 14 de julio de 2011 (RRCC 3662/2008, FJ 5º, y 4870/2009, FJ 5º), como sigue:**

«**TERCERO.**- [...]»

*Según el Abogado del Estado, la discrepancia producida se circunscribe a si se debería aplicar la Ley 43/95, en su art. 76.2 o la Ley 40/98, en su art. 72.2, y a tal efecto destaca los siguientes hechos:*

*- La Sociedad CASOLAS, S. L., en régimen de transparencia fiscal y de la que la parte recurrida ostentaba un 13,85% del capital, acuerda, en octubre de 1998, escindir-se en dos nuevas sociedades, CASOLAS, S. L., e INICIATIVA Y PROMOCIONES CASOLAS, S. L.,*

*- La escritura de escisión se inscribe en el Registro Mercantil el 21 de diciembre de 1998 y, conforme al art. 245 de la L.S.A. por remisión del art. 264, la eficacia de la escisión queda supeditada a la inscripción de la sociedad escindida.*

*- Los períodos impositivos de la originaria y de la beneficiaria eran, respectivamente, el 21 de diciembre de 1998, y el 31 de diciembre de 1998.*

*- Por imperativo del artículo 95 de la L.S.A, el plazo de aprobación de las cuentas debía ser el de los seis meses siguientes al cierre de los ejercicios sociales, es decir, antes del 21 de junio de 1999 y el 30 de junio del mismo año, respectivamente, y tales plazos no tuvieron cumplimiento, al encontrarse en vigor la Ley 40/98, que señala en su art. 72.2 que de no aprobarse las cuentas en el plazo máximo de los seis meses desde el cierre del ejercicio, la imputación en el régimen de transparencia deberá realizarse en el periodo impositivo en el que vence el citado plazo.*

*Infiérase de ello -concluye el Defensor de la Administración- que la imputación realizada en el ejercicio 1999 resulta plenamente ajustada a Derecho, por lo que en este extremo el motivo debe ser estimado revocando la sentencia de instancia, en cuanto que aplicó incorrectamente la Ley 43/95, no vigente en el momento en el que se produce la actuación inspectora.*

*La respuesta al motivo ha de ser idéntica, por razones obvias de unidad de doctrina, a la que ha dado esta Sala en dos Sentencias de 14 de julio de 2011 (recursos de casación nºs 366/2008 y 4870/2009) y en las dos de 8 de septiembre de 2011 (recursos de casación nºs 2419/2008 y 3797/2009), en las que se resolvían los recursos de casación deducidos por el Abogado del Estado contra otras tantas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al resolver los recursos contencioso-administrativos interpuestos por otros socios de la Sociedad CASOLAS, S.L.*

*En este sentido, el fundamento jurídico 5º de una de las sentencias citadas, la de 8 de septiembre de 2011, razona así el rechazo del recurso de casación del Abogado del Estado:*



*"(...), la respuesta adecuada al motivo alegado exige, con carácter previo, exponer los dos preceptos en cuestión.*

*Así el artículo 76.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, establecía con relación a la tributación de las sociedades transparentes y la imputación a los socios, según su participación lo siguiente: "b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto -entendido el de Sociedades-, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años>>.*

*Por su parte, el precepto cuya aplicación se invoca en el motivo de casación, el 72.2 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente a partir del 1 de enero de 1999, establece que «La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo. No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes».*

*En este punto, debe recordarse como hecho indubitado, y desde luego así declarado en la sentencia, que CASOLAS, S.L. aprobó su balance de escisión y con ello sus cuentas, el 29 de octubre de 1998 (artículos 254 en relación con el 233 a 251, ambos inclusive de la Ley de Anónimas, aplicables a las de responsabilidad limitada, según el artículo 94 de su Ley reguladora), fecha que determina por razones temporales, la aplicación del artículo 76.2 de la Ley 43/1995, de manera que la parte hoy recurrida, en su condición de socio, obró de forma correcta al imputarse la base imponible en su declaración de IRPF del año 1998, por cuanto es el ejercicio en el que se aprobaron las cuentas anuales correspondientes a la escisión.*

*Ratificando lo razonado en la sentencia de instancia, debe añadirse que el artículo 24 de la Ley 43/1995, junto a la regla general de que el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad (apartado 1), añade que "en todo caso concluirá el período impositivo: a) Cuando la entidad se extinga....".*

*De esta forma, y a diferencia de la Ley 61/1978 (artículo 22, b) se engloba en un solo concepto (el de extinción) tanto los supuestos de fusión como los de escisión (total).*

*En efecto, según el régimen de las sociedades anónimas, al que se remite el de las sociedades de responsabilidad limitada (artículo 94 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo), se entiende por escisión (total) "la extinción de una sociedad" con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se traspasa en bloque a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad existente"(artículo 252.1.a) del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre).*

*Así pues, el período impositivo de CASOLAS, S.L concluyó con su extinción mediante el acuerdo de su escisión total o plena, sin que pueda olvidarse que las actuaciones inspectoras se entendieron con las entidades de nueva creación, "como beneficiarias o sucesoras" de aquella.*

*No se nos oculta la problemática que plantea la existencia de un espacio temporal, que puede ser largo, desde el acuerdo de "extinción" hasta la inscripción en el Registro Mercantil (artículo 245 del TRLSA), refiriéndose a ella la resolución del TEAC impugnada en la instancia, y que ha quedado transcrita en los Antecedentes.*

*Ahora bien, lo cierto es que, como reconoce la resolución del TEAC, el artículo 245 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas señala que "la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción", lo que supone reconocer la validez del acuerdo social de escisión, cuestión ésta a la que se refirió la Sentencia de esta Sala y Sección de 14 de enero de 1994 (recurso de casación 2138/1992), que en relación al caso de escisión de entidades de seguros, señaló «...aun cuando la extinción de la Sociedad absorbida no tenga lugar, erga omnes, hasta un momento posterior (el de la inscripción de la escritura en el Registro y el de su posterior publicación), la fusión stricto sensu se efectúa el acordarse por las respectivas Juntas. Es, en esa fecha, cuando se aprueban los 'balances de fusión' en los que se fundamenta la relación de canje, la ampliación, en su caso, del capital, las posibles plus valías o revalorizaciones, etc.»"».*

**Imposibilidad del socio de impugnar la liquidación de la sociedad en los casos de imputación de bases imponibles positivas de sociedades transparentes. STS 3 de octubre de 2011 (RC 4283/2008).**

*“(...) como hemos sostenido en la sentencia de 24 de septiembre de 1999 (casación 7501/94, FJ 10º), se trata de la prolongación de la no firmeza de la base imponible de la sociedad transparente a las liquidaciones de los socios por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. La liquidación practicada a la sociedad se halla «[...] en una situación de pendencia, derivada de la propia imputación de resultados controvertidos [...]», por lo que resulta ajustado a derecho que se le imputen al socio las bases imponibles de la sociedad transparente, aunque tales aumentos no hubieran adquirido firmeza.*

*Tratándose de la segunda queja, la posible intervención o participación de los socios en la liquidación practicada a la sociedad, hemos de recordar que corresponde a la propia sociedad ejercitar las pertinentes acciones impugnatorias, pues es el sujeto pasivo del impuesto que se liquida. Como hemos sostenido, entre otras, en nuestras sentencias de 18 y 21 de enero y 23 de diciembre de 2008 (casaciones para la unificación doctrina 315 y 365/03 y 253/05; FJ 5º en los tres casos), no existe previsión normativa tributaria que permita el acceso del contribuyente persona física, socio de una sociedad transparente, al expediente de regularización que a dicha sociedad se practique en el ámbito del impuesto sobre sociedades, solución que «[...] no supone indefensión alguna para el socio puesto que la propia sociedad puede impugnar todas y cada una de las liquidaciones tributarias que afecten a la sociedad y el socio podría, en nombre de la sociedad y no en nombre propio, ejercer acciones en sustitución de las que dejaren de ejercer los gestores de la misma para impugnar liquidaciones tributarias; lo que no es posible, porque desquiciaría el sistema, es que cada socio pueda discutir, por su cuenta y en litigio individual, frente a la Administración*

tributaria, los resultados de la gestión de la sociedad transparente y sus repercusiones fiscales. [...]».

*Hemos de subrayar que la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre), y su homónima, la Ley 43/1995 de 27 de diciembre (BOE 28 de diciembre), no contemplaban, como tampoco el vigente texto refundido del tributo, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), ese derecho de acceso o participación del socio de una entidad transparente en la comprobación tributaria que se practica a la misma, a pesar de quedar claramente establecidas las consecuencias fiscales que de dicha comprobación tributaria han de seguirse para el socio en cuanto contribuyente individual. Sólo, como excepción, cabe su concurso si, dadas las circunstancias, su no participación en la comprobación practicada a la sociedad es susceptible de causarle indefensión. Pero tal no es el caso, en el que el recurrente se limita a invocar una genérica falta de garantías, sin especificar las particularidades que habrían lesionado su derecho de defensa.*

*También conviene recordar que, desde la sentencia de 1 de abril de 1996 (apelación 3474/91, FJ 1º), esta Sala viene sosteniendo que no cabe discutir la base imponible de la sociedad transparente al liquidar el impuesto sobre sociedades o sobre la renta de los socios resultante de la imputación de dicha base, sin perjuicio del derecho de estos últimos de recurrirla, incluso a título individual, siempre y cuando no haya alcanzado firmeza. Desde luego, está fuera de lugar intentar impugnar la base fijada a la sociedad con ocasión de la determinación de la base imponible del socio y de la liquidación del impuesto que grava su renta [por todas, sentencias de 10 de mayo de 1999 (casación 6125/94, FJ 3º); 14 de marzo de 2003 (casación 3131/98, FJ 3º); 30 de octubre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 377/04, FJ 5º); 24 de mayo de 2010 (casación 7581/05, FJ 2º), 2 de junio de 2010 (casación 7472/05, FJ 2º) y 2 de junio de 2010 (casación 997/05, FJ 2º), entre otras].”. (FJ 2º)*

**Aplicación del método para evitar la doble imposición de los dividendos percibidos. La magnitud económica sobre la que calcular el 40 por 100 a deducir en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del socio debía ser únicamente la trasladada con la imputación de la base imponible de la sociedad transparente que, proporcionalmente, correspondiese a los rendimientos del capital mobiliario que hubiera percibido. STS 9 de mayo de 2011 (RC 4880/2008).**

*“(...) el proceso para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta del socio por la percepción de dividendos era el siguiente:*

*(a) En primer lugar, se integraban en la base imponible de su renta los rendimientos derivados de los dividendos generados por la sociedad transparente, en proporción a su participación en el capital social.*

*(b) En segundo término, los rendimientos así imputados se incrementaban aplicando determinado porcentaje (140, 120 o 100) en función del tipo de rendimiento del capital mobiliario. En el caso de los dividendos del artículo 23.1.a) de la Ley 40/1998, el incremento era del 140 por ciento.*

*(c) Ese rendimiento incrementado se integraba en la parte general de la base imponible del socio junto con el resto de los rendimientos regulares percibidos, aplicándose la tarifa del impuesto al resultado de la base liquidable obtenida (con las salvedades del*

mínimo personal y familiar exento y de las deducciones de base contempladas por la Ley).

(d) Finalmente, a la cuota resultante, y tras las deducciones para hallar la cuota liquidada, se le aplicaba la deducción del 40 por ciento para la determinación de la cuota íntegra. Esta deducción era el resultado de aplicar el 40 por ciento al importe de los rendimientos del capital mobiliario sobre el que se calculó el porcentaje del 140 por ciento que fue integrado en la base imponible del socio.

El anterior esquema operaba cuando los rendimientos percibidos por el socio procedían "directamente" del capital mobiliario. Sin embargo, la situación no era la misma si no se incorporaban directamente a su renta los rendimientos por capitales propios, sino la base imponible de la sociedad transparente en la que participaba o, lo que es lo mismo, el resultado contable de la sociedad con las correcciones previstas en la normativa fiscal.

Así, cuando la base imputada a los socios había sido generada en todo o en parte por dividendos percibidos por la sociedad transparente, surgía el problema de determinar cuál era la magnitud económica sobre la que se debía aplicar el 40 por ciento que suministraría la suma a deducir en la cuota íntegra de cada socio.

A juicio del recurrente, debían tomarse como referencia los rendimientos íntegros por dividendos percibidos por la sociedad. Sin embargo, la Administración tributaria y la sentencia de instancia consideran que la base del cálculo era la parte proporcional de los dividendos imputados al socio como rendimientos de la sociedad transparente. Obviamente, ambas magnitudes (dividendos percibidos por la sociedad y base imponible) no eran iguales, ya que la base imponible del impuesto sobre sociedades, como decía el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, estaba constituida por el resultado contable del ejercicio más los correspondientes ajustes. En la determinación del resultado contable, la sola existencia de los gastos junto con otros posibles criterios (cuantificación, amortización, periodificación, etc.), podían provocar que la parte de los rendimientos imputados al socio en la base que se integraba fuese inferior a los efectivamente percibidos por la sociedad. De ahí la discrepancia.

Para la correcta resolución del dilema se ha de tener presente que tanto la Ley del impuesto sobre la renta como la del impuesto sobre sociedades, en los artículos 72.1 y 75.3, respectivamente, hablaban de renta imputada y no de rendimientos del capital de la sociedad. Además, la deducción por doble imposición tenía lugar en la renta del socio y por lo tanto debía partir de las cantidades que, integradas en su base imponible, eran objeto de tributación efectiva al aplicarse la tarifa del impuesto que la grava. Por lo tanto, la magnitud económica sobre la que debía calcularse el 40 por ciento a deducir en la cuota del socio sólo podía ser la magnitud económica trasladada con la imputación de la base imponible de la sociedad transparente, que se correspondiese proporcionalmente a los rendimientos del capital mobiliario percibidos por la sociedad.

De admitirse que el parámetro para calcular la deducción en cuota eran los rendimientos del capital mobiliario percibidos por la sociedad y no los efectivamente trasladados con la imputación, se estaría permitiendo aplicar la deducción sobre importes que no han sido efectivamente percibidos a través de la imputación en la renta del socio y que no estaban siendo sometidos a tributación efectiva.

*Este es el criterio que se desprende de nuestra jurisprudencia, representadas, entre otras, por las sentencias de 4 de marzo de 2008 (casación 7381/02 , FJ 6º); 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06 , FJ 6º); 23 de septiembre de 2010 (casación 5753/05, FJ 5º); y 7 de octubre de 2010 (casación 6395/05 , FJ 5º), si bien se refieren a otro régimen jurídico, el anterior a las leyes 40/1998 y 43/1995. En dichos pronunciamientos hemos sostenido que la deducción por doble imposición debe partir de la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente y, en consecuencia, a este límite máximo debe atenerse la deducción pretendida. Si bien es cierto que las citadas resoluciones se pronunciaron bajo un régimen jurídico no aplicable al presente caso, la esencia y la razón de ser de la deducción por doble imposición que estamos tratando era la misma.*

*El recurrente agrega como hilo argumental de este motivo de casación el artículo 75.4 de la Ley 43/1995, donde se establece que «se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por este impuesto: a) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto. Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva».*

*El citado precepto no resulta, sin embargo, aplicable al caso que nos ocupa, puesto que la propia dicción del precepto excluye su aplicación a las personas físicas; sólo operaba para «los sujetos pasivos con obligación por obligación personal de contribuir por este impuesto». Resulta evidente que las personas físicas no son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, como se obtiene de los artículos 7 de la Ley 43/1995 y 8 de la Ley 40/1998. (...)» (FJ 4º).*

**Determinación del ejercicio en que debe imputarse al socio persona física los rendimientos procedentes de la sociedad en transparencia fiscal. Ejercicio de la opción. STS 3 de octubre de 2011 (RC 49/2009).**

*“(…) Según nuestra jurisprudencia [ sentencias de 18 de diciembre de 2008 (casación 3302/06 , FJ 5º); 24 de mayo de 2010 (casación 7581/05 , FJ 4º); 26 de noviembre de 2010 (casación 2213/07, FJ 6º), y 29 de abril de 2011 (casación 161/07 FJ 2º), para determinar el ejercicio en que debe imputarse al socio persona física los rendimientos procedentes de la sociedad en transparencia fiscal, el artículo 14.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto 1841/1991 , establecía que «la imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal a los socios residentes se efectuará en el periodo impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se opte por imputarlas en los periodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales. La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los socios».*

*Siendo así, no cabe reconocer el derecho en casos como el ahora enjuiciado, en los que el sujeto pasivo no manifestó su opción en la primera declaración en que habría de surtir efecto. En ausencia de esa opción, la imputación de bases debe hacerse siguiendo el criterio general, por lo que hay que declarar conforme a derecho la realizada por la Inspección, que la sentencia impugnada ha confirmado.*

*Se ha de añadir a lo anterior que, según hemos dicho en la sentencia de 24 de mayo de 2010 (casación 7581/05 , FJ 4º), es verdad que pertenece a los socios la opción para imputarse temporalmente la base imponible de la sociedad a la que pertenecen, según se infiere de los artículos 88.8 y 380.1, en relación con el 386.1.b), del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (BOE de 21 de octubre ), pero esta facultad tiene como premisa que la sociedad y, por ende, los socios hayan actuado correctamente y aquélla declare en régimen de transparencia fiscal y éstos opten en la debida forma, haciendo constar la elección en la declaración y manteniéndola durante tres años. Pero cuando, como es el caso, la compañía declaró indebidamente por el régimen general y se procede a regularizar la situación, tal opción desaparece. Así se infiere de nuestra jurisprudencia, conforme a la cual la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma impide el ejercicio del derecho de opción [sentencia de 18 de diciembre de 2008 (casación 3302/06, FJ 5º)].*

*Es por lo tanto criterio jurisprudencial consolidado el que el ejercicio del derecho de opción que se pretende sólo puede llevarse a cabo en la primera declaración, no cuando el sujeto pasivo se ve inmerso en un procedimiento de gestión o inspección. (...)" (FJ 3º).*

### **III.6.2. Por la cesión de derechos de imagen**

**“Esquemas cuadrangulares”:** se imputan al jugador, como si se tratase de rentas abonadas por el club empleador, las cantidades satisfechas por la televisión autonómica a las sociedades cesionarias de los derechos de imagen de los jugadores para poder efectuar retransmisiones deportivas. STS de 28 de marzo de 2012 (RC 2896/2008).

*«(...) Hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996, el FCB realizaba, en relación con la mayoría de sus jugadores y técnicos, dos tipos de pagos. Por un lado, pagaba directamente al jugador o técnico la cantidad estipulada en virtud del contrato de trabajo suscrito con él. Pero, por otra parte, había de satisfacer a la sociedad titular de los derechos de imagen del jugador o técnico, otra determinada cantidad --la estipulada-- en contraprestación por la cesión del derecho a explotar tales derechos de imagen, los cuales habían sido previamente cedidos por el jugador a dicha sociedad. Así, de forma gráfica, el esquema negocial practicado hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996, fue el siguiente:*

*El FCB negociaba directamente con TELEVISION DE CATALUÑA (TVC) la cesión de la imagen televisiva y audiovisual del Club y de los jugadores, para que ésta pudiera retransmitir los partidos de fútbol, baloncesto, balonmano, etc., de los equipos del Club.*

*La importancia de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 radica en que la misma establecía, a través de su artículo 2º. tres, un tratamiento especial a las "contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización". En síntesis, y por lo que aquí interesa, este nuevo régimen obligaba a incluir en la base imponible del jugador o técnico el importe de las cantidades percibidas del Club por las sociedades cesionarias de los derechos de imagen, siempre que el importe de lo percibido por el jugador o técnico como rendimiento del trabajo fuera inferior al 85 por 100 de la suma de tal cantidad y la contraprestación percibida por la entidad cesionaria de los derechos de*

*imagen (regla del 85/15). Además, y para el caso de que la sociedad cesionaria fuera no residente en España, se establecía una obligación, a cargo del Club, de realizar un "ingreso a cuenta de las contraprestaciones" a aquélla satisfechas.*

*Con este nuevo régimen, una gran parte de los jugadores y técnicos del Club se habrían visto, manteniendo el esquema descrito, afectados por este cambio normativo.*

*No obstante, a partir de julio de 1997 -recordemos que el nuevo régimen entró en vigor, con carácter general, el 1 de julio de ese año- el esquema comercial descrito en los párrafos anteriores fue modificado, quedando la nueva situación de la siguiente manera:*

*-Las sociedades cesionarias ya no ceden al Club la totalidad de los derechos de imagen de los jugadores y técnicos, sino que ceden determinados derechos y, respecto de los restantes, establecen una cotitularidad con el FCB.*

*-Por otra parte, el Club y la TVC proceden a realizar una novación de los contratos suscritos hasta el momento, en virtud de la cual la sociedad televisiva se compromete a adquirir de las sociedades cesionarias aquellos derechos de imagen que éstas comparten con el Club, "descontando" las cantidades abonadas a dichas sociedades del importe que se venía pagando al Club.*

*-Finalmente, TVC adquiere efectivamente de las sociedades cesionarias (con el visto bueno del Club) los derechos compartidos por éstas.*

*Como se puede ver, con esta forma de operar TVC sigue pagando las mismas cantidades por retransmitir los partidos del FCB. La única variación radica en que ahora, en lugar de pagar exclusivamente al FCB, lo hace pagando parte al Club y parte a las sociedades cesionarias. Para éstas últimas tampoco se produce variación alguna desde el punto de vista económico, puesto que reciben los mismos importes que antes, aunque el pagador sea TVC. Finalmente, tampoco hay incidencia económica para el FCB, en cuanto que lo que deja de ingresar de la TVC coincide con lo que deja de pagar a las sociedades cesionarias.*

*Ahora bien, desde el punto de vista del ordenamiento tributario, tal proceder sí que tiene una importante incidencia, ya que a través de él se consigue evitar la ya mencionada regla 85/15, al reducirse el importe de la contraprestación satisfecha por el Club a la sociedad cesionaria.*

*El nuevo esquema comercial que se lleva a cabo a partir de julio de 1997, con la intervención de la TVC, permite eludir la regla del 85/15, por lo que el Club no efectuó ingreso a cuenta alguno por las cantidades satisfechas a las entidades cesionarias de los derechos de imagen de determinados jugadores. En estas circunstancias, la Administración ha entendido que la intervención de TVC debe calificarse de "simple mediación", de modo que es el Club el titular de la totalidad de los derechos de imagen, con lo que resulta aplicable la Ley 13/1996, que conlleva exigir los ingresos a cuenta no ingresados por los pagos realizados por el Club a las entidades cesionarias no residentes titulares de los derechos de imagen de determinados jugadores y técnicos.*

*La Sala de instancia comparte el criterio de la Administración al acoger el contenido del informe de 31 de junio de 2001 sobre "Tributación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen de los jugadores de fútbol en el denominado "Esquema cuadrangular" de gestión de dichos derechos", y que llega a la calificación*

*jurídica de los hechos, actividad concretada de mediación en nombre y por cuenta del Club, ya que es este quien soporta jurídicamente los pagos, al no haber perdido la titularidad y dominio efectivos de los derechos de imagen como consecuencia de los nuevos contratos suscritos, conclusión a la que llega como resultado de valorar los hechos, circunstancias y extremos previamente recogidos, y que son los siguientes, así estimados por la Sala:*

*1º. Tanto la novación de los contratos de retransmisión televisiva suscritos entre el Club y la televisión, como los nuevos que se suscriben entre el Club y las Sociedades Interpuestas de los jugadores y entre éstas y la Televisión se producen inmediatamente (y en un lapso de muy pocos días) después de la entrada en vigor del mecanismo de imputación de rentas previsto por la Ley 13/1996 (julio de 1997).*

*2º. Pese a que los negocios suscritos entre jugador, Sociedad Interpuesta, Club y televisión, aparecen formalmente como contratos independientes, lo cierto es que forman parte de una única estructura negocial. Ello resulta del hecho de otros, de que tengan la misma vigencia temporal, de que se contengan en cada uno de ellos cláusulas que más bien deberían formar parte de los otros, y de que, como se verá a continuación, exista un cierto dominio de la voluntad negocial de todos los intervinientes por parte del Club.*

*3º. En los contratos celebrados entre el Club y las Sociedades Interpuestas (y en los que los jugadores correspondientes a cada sociedad concurren y proceden a suscribirlos y firmarlos "a los efectos de conocimiento y ratificación") por los que se establece el régimen de "cotitularidad" de determinados derechos de imagen del futbolista, se hace referencia a que la consecuencia de dicha cotitularidad será la posibilidad de que "...la sociedad podrá ceder (los derechos de imagen) directamente a una compañía de televisión...", y que "...tal cesión se somete a la necesaria y expresa autorización del Club".*

*Asimismo, se señala que los futuros contratos a realizar con la televisión por la referida Sociedad Interpuesta "...se ajustarán al contenido del modelo de contrato que se deja unido como Anexo..."*

*Además, se dice que "en cualquier caso, la vigencia de tales contratos queda supeditada siempre a la vigencia del contrato o contratos suscritos entre el Club y la compañía de televisión..." o que tales contratos quedarán sin efecto si queda resuelta la relación laboral del Club-jugador.*

*Resulta ciertamente evidente que existe un dominio total por parte del Club del comportamiento negocial futuro de la Sociedad Interpuesta, puesto que se prevé con quién contratará (televisión), de qué modo y con qué contenido, siendo la vigencia de dichos contratos la que decida o pueda decidir el Club, y siendo también necesario el consentimiento expreso del Club a dicho contrato.*

*Todo indica, pues, que no parece existir tal "titularidad compartida", sino en apariencia, puesto que el verdadero "titular" efectivo de los derechos y quien decide cómo se ejercerán es el Club. Cotitularidad que, por otro lado, se compadece poco con el hecho de que la Sociedad Interpuesta obtenga cuantiosos ingresos de su "cuota parte" de la entidad televisiva, pero el Club apenas remunere a dicha sociedad la otra parte restante que le fue cedida en su día por ésta y que supuestamente permanece en el patrimonio de dicho Club.*



4°. El análisis del contrato de 27 de junio de 1997 celebrado entre el Club y la televisión resulta especialmente revelador. En dicho contrato se produce una "novación" de los que estaban aún en vigor con el fin de que parte de las cantidades que la televisión venía abonando al Club, como consecuencia de la retransmisión de los encuentros de fútbol en que éste interviene, pasen a abonarse a los nuevos "cotitulares" (y previo consentimiento expreso de dicho Club) de parte de los derechos de imagen de los deportistas, es decir, a las Entidades Interpuestas de los jugadores. Dichas cantidades dejan automáticamente de percibirse por el Club, por lo que el efecto final para la empresa de televisión es totalmente neutro.

A modo de explicación del porqué de tal contrato, las partes manifiestan (cláusula II) que la nueva dimensión adquirida por el fútbol en los últimos años como espectáculo de masas es un hecho que "...provoca, sin perjuicio del papel primordial de los clubes en la titularidad y administración de los derechos de imagen individuales y colectivos de jugadores y técnicos, la existencia de una (sic) compleja trama de intereses que giran en torno al mundo televisivo" y que "la comercialización a gran escala del deporte televisado ha propiciado nuevas relaciones jurídicas..." (en alusión a los nuevos contratos celebrados entre jugadores y sus interpuestas con el Club).

En lo tocante al régimen de pagos a efectuar por la televisión al Club con ocasión de la retransmisión de los partidos, se establece en la cláusula VI del contrato una "fórmula de manera que el precio a satisfacer por la TV al Club por cada temporada denominado (P), será igual a la suma de dos componentes  $P1 + P2$ , siendo P1 el precio a satisfacer por la cesión de los derechos de imagen de los que sigue siendo titular exclusivo el Club (pay per view) y P2 (el precio de cesión de los derechos de los que es cotitular el Club) la cantidad resultante de restar a las cantidades previstas con carácter general en el contrato (X) el componente T que se define como "la suma de las retribuciones pactadas en la temporada con cada una de las personas (sociedades interpuestas) contenidas en el anexo núm. 1 y aquellas que autorice por escrito el club...", (mención esta última que pone especialmente de manifiesto la intervención ciertamente instrumental del ente televisivo).

El resultado de tan aparentemente compleja fórmula de retribución es bien sencillo: la TV pagará al Club las mismas cantidades anteriormente pactadas con excepción de las que en lo sucesivo pague por indicación del propio Club a las Sociedades Interpuestas (T). Es decir cada peseta que se pague a dichas entidades deja de abonarse al Club, de manera que el saldo neto de ingresos y pagos entre cada una de las tres entidades intervinientes resulta inalterado, ni ganan ni pierden el Club, la TV y las Sociedades Interpuestas.

Especialmente significativa resulta la exclusión del supuesto régimen de cotitularidad de los derechos por emisión en cerrado (pay per view) dado que, como el propio Club manifiesta --cláusula V-, -mención que se repite en los contratos a los que se hace referencia en el punto 3, la retribución establecida entre TV y Club de esta fórmula de explotación de los derechos de imagen es variable, en "... función de parámetros que hacen imposible una cuantificación actual" y no permite, por tanto, el automatismo deseado en el funcionamiento del sistema de pagos (ya descrito) que la TV efectúa a las interpuestas de los jugadores por cuenta del Club.

Puede advertirse pues que el nuevo contrato suscrito entre el Club y la Televisión (así como los otros descritos) no hace sino dar cobertura o ropaje jurídico a un hecho cierto, que no es otro que la realización por esta última de determinados pagos por

*cuenta y orden del Club y que en verdad retribuyen la imagen en su día cedida a dicho Club por las Sociedades Interpuestas.*

*5°. En cuanto a los contratos reglados y predeterminados por el Club y sucesivamente suscritos entre la TV y las Sociedades Interpuestas (en los que concurren y suscriben igualmente los jugadores) no cabe sino decir que en ellos igualmente se describe la situación creada a raíz del supuesto régimen de cotitularidad y se procede a la cesión de los derechos de imagen del jugador a cambio de retribuciones que, como ya se indicó, son muy superiores a las que percibe la interpuesta directamente del Club. Puede afirmarse que dichos contratos no son sino un eslabón más de un esquema comercial dominado por el Club, verdadero titular efectivo de los derechos de imagen. Prueba de ello es el hecho de que dichos contratos no se celebrarán sin el visto bueno y consentimiento expreso de dicho Club, ni con persona distinta que la iniciada por éste, por lo que no puede hablarse, por lo que respecta a la sociedad, de una voluntad autónoma e independiente susceptible de generar verdaderos efectos jurídicos.*

*6°. Las cláusulas de rescisión del contrato del Club con el futbolista se mantienen inalterables después del establecimiento de la "titularidad compartida" de los derechos de imagen. En la medida que la cláusula de rescisión guarda una correlación con los ingresos que espera obtener el Club gracias a los servicios del jugador, si dicha cláusula se mantiene constituye un indicio adicional de que los pagos por derechos de imagen efectuados por la Televisión se realizan por cuenta del Club.*

*7°. Las obligaciones de pago de la Televisión a las Sociedades Interpuestas están temporalmente limitadas al tiempo de duración de la relación laboral del jugador con el Club y está prevista la cesación de los pagos futuros en caso de que se extinga la relación laboral antes de agotarse el plazo de duración del contrato de trabajo» (FJ 8°.2).*

**Conformidad del régimen de imputación previsto en el artículo 2.Tres de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con los artículos 31.1 y 9.3 de la Constitución Española. STS de 28 de marzo de 2012 (RC 2896/2008).**

*«(...) Pues bien, un sector destacado de la doctrina afirma que el sistema de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen infringe el principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española, pues hace tributar al jugador por la renta del cesionario. En el supuesto que nos ocupa, la renta por cesión de los derechos de imagen (...) ha sido cobrada por las entidades cesionarias. La Inspección, en cambio, imputa a los jugadores dichas rentas y les imputa el 100% de la obtenida por los cesionarios, aún cuando los jugadores no participen en las entidades cesionarias o lo hagan en un porcentaje inferior al 100%. Aduce también que con ello se infringe la prohibición de la arbitrariedad (artículo 9, 3, de la Constitución Española). Respecto de tal cuestión conviene indicar, en primer lugar, que en el caso que nos ocupa, al igual que el de cualquier fórmula de transparencia fiscal, resulta que la renta gravada se imputa a una persona distinta de su perceptor formal. Y respecto de estos supuestos el Tribunal Constitucional se ha mostrado favorable a esa clase de mecanismos en su sentencia 214/94, de 14 de julio, en la que se resolvió la constitucionalidad de la Ley del IRPF de 1991. El Tribunal Constitucional manifestaba que la imputación a los socios no era tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de sociedades instrumentales, obstaculizando en*

concreto la creación de las citadas entidades destinadas a retener beneficios. Aunque existen diferencias entre uno y otro régimen de imputación, la experiencia constata que las personas o entidades cesionarias de los derechos de imagen son normalmente de favor o de conveniencia. Ahora bien, cuando ello no se produzca así, y exista un negocio entre partes independientes y se pruebe por ambos, no habrá lugar a tal imputación, por lo que no se verá infringido el principio de capacidad contributiva (...) Por otra parte, tampoco se aprecia la discriminación entre los deportistas con relación laboral y otros titulares de derechos de imagen, si se parte de que ambos casos estarían sujetos a tributación» (FJ 10º.1).

**La constitucionalidad de esta imputación de renta por la cesión de derechos de imagen se examina también en la STS de 16 de abril de 2012 (RC 2659/2008), donde se afirma que:**

«(...) el régimen jurídico que introdujo la Ley 13/1996 respecto de los derechos de imagen, que más tarde fue recogido por las posteriores leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto la Ley 40/1998, en su artículo 76, como la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en su artículo 92, no sólo resulta conforme a los cimientos del sistema impositivo plasmados en nuestra Constitución, sino que precisamente responden al principio de capacidad económica que predica su artículo 31.1.

Dentro de los regímenes especiales de imputación de rentas, entre los que se encuadran los derechos de imagen, el legislador regula situaciones que, bajo la apariencia de determinadas formas contractuales, podrían ocultar fuentes de renta y riqueza que de otra manera escaparían a su efectiva tributación o serían imputables a sujetos pasivos distintos de los que las obtuvieron.

La queja del Sr. Suker carece además de todo fundamento. Se lamenta de que se le atribuye un rendimiento que no le corresponde por tratarse de la retribución percibida por una sociedad domiciliada en los Países Bajos, titular de sus derechos de imagen. Sin embargo, no aclara el motivo fundamental por el que, tanto la Administración tributaria como la sentencia de instancia, le imputan el rendimiento; nos referimos a la persona física o jurídica destinataria o beneficiaria última del rendimiento pagado por el Real Madrid por los derechos de imagen. Efectivamente, la sociedad Garondial Holdings, BV, como recogió la sentencia de instancia en su fundamento jurídico séptimo, y el Sr. Suker no ha combatido en esta casación, pertenece en un 99,9 por ciento a Hotelpa N.V. y en el 0.01 restante a Kardell Internacional N.V., compañías ambas establecidas en las Antillas Holandesas, territorio que estaba calificado como paraíso fiscal por el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE de 13 de julio). Esta circunstancia provocó el que la Administración tributaria española careciera de la información suficiente para saber quién estaba realmente detrás de la sociedad perceptora del rendimiento.

La presunción *ex lege* en la atribución de los rendimientos al futbolista, como decíamos, no sólo no es contraria al artículo 31.1 de la Constitución, sino que responde al principio de capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo y a un sistema fiscal justo. El recurrente se queda en la mera apariencia de la trama societaria sin

*contradecir los motivos y razones fácticas por las que se le practicó la liquidación y que justificaron la imputación de los rendimientos» (FJ 3°).*

**Análisis del fundamento de la imputación por la cesión de derechos de imagen, de su operativa y de su adecuación al principio comunitario de libertad de establecimiento. STS de 28 de marzo de 2012 (RC 2896/2008).**

*«(...) debe decirse la tributación de las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen se regula actualmente en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El régimen fiscal actual de la cesión de derechos de imagen se introdujo en nuestro ordenamiento por el artículo 2, apartados Dos y Tres, de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con ciertas modificaciones efectuadas por la Ley 14/1995, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y con efectos a partir del período impositivo de 1997. Por su parte, el artículo 76 de la Ley 40/1998 se limitó a reproducir la normativa vigente desde el 1 de enero de 1997. Fue a partir de ese momento cuando se intentó encontrar una solución a determinadas prácticas realizadas por algunos contribuyentes de rentas elevadas - sobre todo, deportistas profesionales de elite-, conducentes a separar las retribuciones percibidas de los Clubes en los que los profesionales prestaban sus servicios laborales en dos componentes, a saber: rendimientos del trabajo personal y cesión del derecho a la explotación de la imagen del deportista o consentimiento o autorización para su explotación. La finalidad perseguida con esta práctica se adivinaba con claridad al constatar que los derechos de imagen habían sido previamente cedidos por el deportista a otra persona o entidad a la que el Club debía satisfacer la contraprestación pactada por el componente de la renta constituido por la cesión de los derechos de imagen, de tal forma que se trasladaban rentas de estos trabajadores de altísimas retribuciones a sociedades con la consiguiente menor tributación; sociedades cesionarias con carácter previo, como hemos dicho, de los citados derechos de imagen.*

*En efecto, el legislador se tuvo que enfrentar con un fenómeno de interposición de sociedades para eludir o diferir, según los casos, la tributación, puesto en práctica por ciertos deportistas de elite que, mediante la cesión de la explotación de sus derechos de imagen a una entidad -residente o no- conseguían deslocalizar o, al menos, "aparcar" en la sociedad unos ingresos que, de haberlos percibido directamente de la entidad -casi siempre deportiva- con la que mantenían la relación laboral hubieran tributado con carácter inmediato y con tarifa progresiva. Esta situación no podía evitarse con la regulación de la transparencia fiscal interna porque las circunstancias que definían la aplicación de este régimen fiscal eran fácilmente eludibles. Bastaba, por ejemplo, con constituir la sociedad en el extranjero o consolidar en ella ingresos de otras fuentes para evitar que el 50 por 100 de los mismos procediera de actuaciones artísticas o deportivas, con lo cual se soslayaba este requisito cuantitativo. Por estas razones el legislador reaccionó en 1997 creando un nuevo supuesto de imputación cuya aplicación se hacía y se sigue haciendo depender de circunstancias muy simples, fácilmente constatables y sobre las que el contribuyente tiene, en principio, escaso margen de maniobra. Puede decirse que la idea que preside la reacción del legislador es muy sencilla: procederá la imputación siempre que una persona física -el deportista profesional- cobre derechos de imagen satisfechos por otra persona o entidad con la que mantiene una relación laboral; pero tal cobro no se produce directamente, sino a través de otra persona o entidad a la que ha cedido previamente la explotación de aquéllos. Y es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el*

*objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente. Todos estos son datos que carecen de relevancia, porque lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos. Dándose el triángulo, la única circunstancia que impide la imputación es que lo pagado por la entidad titular de la relación laboral --es decir, el Club deportivo-- a la primera cesionaria de los derechos de imagen por la cesión de éstos no supere el 15 por 100 de la cantidad resultante de acumular ese pago al que efectúa directamente a la persona física por sus servicios profesionales. El legislador configuró este sistema de imputación a partir de los materiales extraídos de los dos supuestos de transparencia fiscal -interna, ya derogado, e internacional, todavía vigente y contenido en el artículo 91 de la LIRPF--, pero dando lugar a una institución claramente diferenciada.*

*Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/1996, la Administración tributaria reaccionó frente al abuso en la cesión de los derechos de imagen entendiendo que la retribución por tal cesión, aunque se pactase a favor de personas o entidades interpuestas, era en realidad rendimiento del trabajo personal del trabajador (deportista) por cuenta ajena.*

*En cualquier caso, desde 1997, a partir de las reformas a las que antes hacíamos referencia, las rentas derivadas de la cesión del derecho de imagen o del consentimiento o autorización para su utilización se califican expresamente como rendimientos del capital mobiliario, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica en cuyo caso nos encontraremos, evidentemente, ante rendimientos de actividades económicas, siendo la calificación correcta en determinados casos la de rendimientos del trabajo. Conviene recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la LIRPF, pese a tratarse en ocasiones de rendimientos del capital mobiliario, las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen se califican como "renta general" y no como "renta del ahorro", con lo cual quedan sometidas a la tarifa progresiva, cuyo tipo marginal máximo puede alcanzar el 43 por 100, y no se aplica el tipo proporcional del 18 por 100 del que disfrutaban dichas "rentas del ahorro". Resulta igualmente destacable que el legislador no persigue erradicar la práctica arriba descrita, sino acotarla dentro de ciertos límites que considera no abusivos, de manera que se establece un límite objetivo total de retribuciones que pueden percibirse por ese componente específico de la renta constituido por la cesión de derechos de imagen. En caso de que se supere ese límite, la parte percibida por la cesión del derecho de imagen, aunque se obtenga por una persona o sociedad interpuesta, es imputada al contribuyente del IRPF vinculado laboralmente con la empresa que abona ambos componentes de la renta. El régimen especial viene a ser aproximadamente una especie de transparencia fiscal de la entidad o persona cesionaria inicial de los derechos de imagen, ya que las rentas obtenidas por ésta se imputan directamente al trabajador cuya imagen es objeto de comercio, de manera que la persona o entidad interpuesta obtiene rendimientos del capital mobiliario que se imputan al trabajador, lo que vale decir al deportista profesional.*

*En el régimen especial de imputación de rentas por derechos de imagen las cantidades percibidas por la cesión de los derechos de imagen del deportista se imputan en la base imponible general, siempre que sean superiores al 15 por 100 del total abonado a aquél por la relación laboral y por la cesión de los mencionados derechos. Expresado de otro*

*modo, los rendimientos del trabajo que la persona física percibe del empleador han de ser inferiores al 85 por 100 de la suma de dichos rendimientos y la cantidad pagada por el empleador a cambio de la explotación de la imagen del cedente (futbolista), con lo cual para que no proceda la imputación es necesario que las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo sean iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen). Esta limitación objetiva pone de relieve que la norma no pretende evitar esta práctica extendida entre determinados trabajadores (deportistas), sino reconducirla a límites no abusivos, es decir, establecer un umbral de tolerancia respecto de las contraprestaciones percibidas por la cesión de derechos de imagen. La no superación de dicho límite tiene una consecuencia muy relevante que denota cierta permisividad hacia este tipo de rendimientos, puesto que los mismos no resultarán gravados hasta que los mismos sean distribuidos, generalmente en forma de dividendos, por la primera entidad cesionaria, lo cual generará cuanto menos un diferimiento en el gravamen. En el supuesto de que no resultara aplicable el artículo 92 por no concurrir ese requisito porcentual, se entendería que los ingresos derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen por parte del deportista tienen la consideración formal de rendimiento del capital mobiliario de conformidad con lo previsto en el artículo 25.4.d) de la LIRPF.*

*En definitiva, la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, con arreglo a lo previsto en el artículo 92 de la LIRPF, tiene por objeto evitar la elusión de la progresividad por aquellos contribuyentes que, en la mayoría de los casos, por dedicarse al desarrollo de actividades deportivas (o artísticas) de alto nivel, pueden canalizar una parte importante de los rendimientos de su actividad a través de la contraprestación por la cesión a terceros de sus derechos de imagen. De manera que para que el régimen resulte aplicable a un contribuyente por el IRPF han de concurrir las tres circunstancias siguientes: a) que dicho contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen, o haya consentido o autorizado su utilización, a otra persona o entidad, residente o no residente; b) que dicho contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; c) que la persona o entidad empleadora o una entidad vinculada a ella haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente. El requisito referido a la existencia de una relación laboral hace que el régimen de imputación no se aplique a los deportistas que desempeñen su actividad profesional por cuenta propia (entre otros, los tenistas); del mismo modo que no se incluyen otro tipo de retribuciones que el deportista percibe de otras personas o entidades con las que el deportista no está vinculado laboralmente (pensemos en contratos que obligan al deportista a utilizar determinada ropa o en la utilización de la imagen dentro de campañas de publicidad).*

*En tales circunstancias, el contribuyente deberá imputar en la base imponible de su IRPF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de la LIRPF, el importe de la contraprestación que el Club haya satisfecho o deba satisfacer a la entidad titular de los derechos de imagen por la cesión de los mismos. Por consiguiente, el mandato legal es que se imputan en la base imponible del deportista tales rentas, con independencia de si efectivamente ha habido un traslado de rentas de la entidad al deportista, al tiempo que dichas rentas no se imputan a los socios de la entidad. De esta forma se evita que el deportista disminuya la progresividad del IRPF ya que todos los rendimientos obtenidos por la entidad se imputan a él. Por esta razón, el régimen de la imputación de rentas derivadas de derechos de imagen ha sido objeto de crítica entre la doctrina, crítica de la que se hace eco el aquí recurrente por los problemas de*

*interpretación que acarrea y por la posible vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad. En estos casos se aplica una presunción iuris et de iure de que las cantidades satisfechas por la entidad que se beneficia de los derechos de imagen se perciben, de una u otra forma, por el titular cedente de dichos derechos. El valor de la contraprestación imputable será calculado con arreglo al tipo de cambio vigente el día de pago acordado por las entidades cesionarias. La cantidad imputable se incrementará en el importe del ingreso a cuenta que, en su caso, deba practicarse y se reducirá en el importe de la contraprestación obtenida por el contribuyente como consecuencia de la primera cesión de los derechos. Esta última contraprestación no se tiene en cuenta, sin embargo, si cuando se percibió no se tenía la condición de residente en España, sin perjuicio de que se permita, cuando ya se es contribuyente y se debe efectuar la imputación, la deducción del importe satisfecho en España o en el extranjero como consecuencia de la primera cesión. El pagador -es decir, el Club- deberá practicar un ingreso a cuenta del 18 por 100 sobre el importe de las cantidades satisfechas, en metálico o en especie, por la cesión de los derechos de imagen cuando el perceptor (primera cesionaria) sea una persona o entidad no residente, según previenen los artículos 92.8 de la LIRPF y 102 del RIRPF. Este ingreso a cuenta tiene una naturaleza distinta del establecido con carácter general, pues se realiza tanto si la retribución es en especie como si es dineraria; y, además, funciona como pago a cuenta de la persona física titular de la imagen, que no es la que recibe directamente la retribución, aunque si indirectamente mediante el mecanismo de la imputación. La finalidad es claramente de control de esas rentas a través de la información facilitada por la segunda cesionaria (el Club). El futbolista tiene, evidentemente, derecho a deducir de su cuota líquida este ingreso a cuenta. Ahora bien, el hecho de que el Club no pueda resarcirse del ingreso a cuenta realizado, habida cuenta el silencio del artículo 92 de la LIRPF al respecto y que es la primera cesionaria de los derechos de imagen la perceptora efectiva de los rendimientos y no el deportista, puede plantear problemas de constitucionalidad dado que el titular de la capacidad económica es la sociedad interpuesta y no el Club. El repetido ingreso a cuenta puede ser también objetable desde la perspectiva del Derecho Comunitario y, más concretamente, de la libertad de establecimiento toda vez que la prestación patrimonial de carácter público representada por el ingreso a cuenta sólo surge cuando dicha sociedad no tiene la condición de residente en territorio español.*

*Junto a ello, es importante también señalar que la imputación derivada de este régimen deberá efectuarse en la declaración del periodo impositivo en que el empleador efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, si en dicho período la persona que ha de practicar la imputación es contribuyente por el IRPF, o en el primer periodo posterior en que tenga tal condición, si todavía no la ha adquirido, o en el último en que la hubiera tenido, si la ha perdido ya.*

*Por fin, en cuanto a los socios de la entidad primera cesionaria de los derechos de imagen, aquéllos no deberán, como resulta de todo punto lógico, tributar por los dividendos o participaciones en beneficios en cuanto que correspondan a rentas que ya hayan sido objeto de imputación al trabajador, de tal forma que sólo cabe imputar las cuantías correspondientes por una sola vez. Dichos dividendos o participaciones no darán tampoco derecho a deducción por doble imposición internacional. Por su parte, el trabajador (deportista profesional) podrá deducir de su cuota líquida del IRPF, a efectos de determinar su cuota diferencial, las cuotas impositivas satisfechas, en España o en el extranjero -salvo cuando se satisfagan en paraísos fiscales-, tanto por él mismo como por la entidad cesionaria de los derechos, por razón de las rentas que*

*sean objeto de imputación. Esta deducción es coherente con la imputación, porque si se quiere que la renta imputada tribute en el impuesto personal del titular del derecho de imagen (jugador), ha de admitirse en éste la deducción del impuesto que por idéntica renta se satisface por la persona o entidad primera cesionaria. Las deducciones no podrán exceder en su conjunto de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible. El régimen anterior se entiende, como es natural, sin perjuicio de los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno» (FJ 10.4º).*

**Solventando idéntica queja, en la STS de 16 de abril de 2012 (RC 2659/2008) se afirma:**

*«(...) En primer lugar, el recurrente parece olvidar que el régimen establecido por la Ley 13/1996 habría sido aplicado también si la sociedad perceptora hubiera sido residente en territorio español. La razón de ser de la norma no discrimina por residencia sino por la falta de información sobre la titularidad y el accionariado. Si la entidad titular de los derechos de imagen estuviera domiciliada en España, pero la distribución de las acciones y su propiedad fuera análoga a la de la entidad holandesa, la aplicación e interpretación de la Ley nacional hubiera sido idéntica.*

*En segundo lugar, la queja del recurrente está en función de la persona física del propio recurrente, que no ha acreditado que fuera residente comunitario cuando se produjeron los hechos.*

*En definitiva, no existe vulneración alguna de la libertad de establecimiento en el seno de la Unión Europea y, por ello, infracción del artículo 43 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, ya que, de un lado, el Sr. Suker no acredita que tuviera la condición de ciudadano comunitario en la época de los hechos de este litigio y que, por ende, le fuera aplicable el mencionado precepto, sin que, de otro, se vislumbre ninguna discriminación por razón del lugar de establecimiento del perceptor de las rentas, pues el régimen jurídico que se aplica no viene determinado por ese lugar sino por la estructura societaria y su opacidad, cualquiera que fuese la residencia de la sociedad» (FJ 4º).*

**Las cantidades satisfechas por el club a sociedad interpuesta para la utilización de los derechos de imagen del jugador, se consideran renta de este último sujeta a Impuesto sobre la Renta de la Persona Física. Queda exenta de este impuesto y exonerada de retención, la indemnización mínima por despido improcedente establecida en el artículo 15 del Real Decreto 1006/1985. Los pagos realizados por el club cesionario que exceden de la cifra convenida con el club cedente por derechos federativos no pueden ser más que retribuciones al jugador sujetas a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues exclusivamente los clubes o sociedades anónimas deportivas pueden ser titulares de dicho derechos. STS 18 de octubre de 2011 (RC 2695/2007).**

*“(...) Según se desprende de los Estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, que recogen la normativa establecida en la materia por los organismo internacionales FIFA y UEFA, los llamados "derechos federativos" no son otra cosa que la inscripción, a efectos de la obtención de la correspondiente licencia para que el jugador pueda participar en partidos y competiciones oficiales, del jugador a nombre del club con el que mantiene la correspondiente relación laboral.*



*Los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador. Los clubes pueden ceder y transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y de la cantidad percibida por la cesión o traspaso el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100, extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente.*

*Así pues, los derechos federativos solo tiene razón de ser en el marco de las relaciones entre jugadores y clubes y entre clubes entre sí, por lo que es fácil concluir que la transmisión de ese derecho solo puede tener lugar entre clubes, dado que únicamente el club en el que está inscrito el jugador puede ser titular de esos derechos, y únicamente puede cederlo a otro club. Por tanto, solo en calidad de mediador puede intervenir un tercero en la operación de cesión de derechos federativos.*

*En el caso de este recurso, la sentencia recurrida aclara que los hechos, sobre los que no existe discrepancia, consisten en que se efectuaron unos pagos a determinadas personas o entidades con ocasión de la contratación de ciertos jugadores procedentes de clubes extranjeros por el concepto de adquisición de los derechos federativos o denominaciones similares. Con una sola excepción, no constan en el expediente los contratos con causa en los cuales se efectuaron los referidos pagos; constan las facturas que los documentan así como las transferencias bancarias que justifican los pagos. En las facturas no se menciona expresamente el término "derechos federativos" sino derechos de contratación o derechos de cesión, compensación y formación. La entidad recurrente sostiene que se trata de derechos federativos. La Inspección hacía hincapié en que en estos casos los pagos realizados por la recurrente no lo fueron directamente al club de origen, sino a empresas presuntas "titulares" de los derechos federativos, o personas físicas no residentes, siendo las cantidades satisfechas superiores a las percibidas, finalmente, por el club cedente.*

*A la hora de determinar cuál sea la calificación, a efectos tributarios, de las cantidades pagadas por la recurrente en concepto de adquisición de derechos federativos, en la parte que excede de la cifra convenida, a tal efecto, con los clubes de origen del jugador, titulares de los citados derechos, es de tener presente que, según la normativa española e internacional ya citadas, sólo los clubes o sociedades anónimas deportivas pueden ser titulares de los derechos federativos; en consecuencia, esta Sala entiende que dicho exceso pagado sólo puede tener una causa, y ésta no puede ser otra, de acuerdo con lo establecido en los artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria (redacción Ley 25/95 ), aplicando la prueba de presunciones contemplada en el artículo 118 del mismo texto legal, que la de satisfacer, por vía indirecta, retribuciones laborales a los distintos jugadores (las cantidades satisfechas realmente por el club cesionario al cedente tendrán su correspondiente tratamiento fiscal, en su caso, en la vigente normativa referente al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes); y ello tiene que ser así por cuanto que la adquisición de los citados derechos tiene su razón de ser, y está íntimamente ligada, a la existencia, coetánea, de una relación contractual de carácter laboral entre el club o sociedad anónima deportiva y el jugador, y sin que, de los datos y documentación obrantes en el expediente, pueda deducirse la existencia de otra posible causa jurídica que pudiera justificar dichos abonos a las citadas personas o entidades no residentes, de tal modo que al producirse el traspaso, la cesión del jugador a otro club, se extingue "ipso facto" la relación laboral que ligaba al club y al jugador; a ello no obsta que los abonos se hayan realizado a terceras personas físicas o jurídicas no residentes en España pues*

*dichas personas o entidades no pueden ser titulares de los repetidos derechos, siendo su actuación, si se quiere, la de meros intermediarios en el pago de las cantidades citadas.*

*Sentado lo que antecede, al tener la consideración de rentas del trabajo las cantidades que se han abonado a determinados jugadores (artículo 24 Ley 18/91 y 16 Ley 40/98), resulta correcta la liquidación practicada por la Inspección en concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*"

*Tampoco puede hablarse de lesión de vulneración de la teoría de los actos propios ni de la confianza legítima, en materia que es estrictamente reglada, y, por tanto, sin ningún margen de discrecionalidad, de tal forma que lo realizado por la Administración en otros casos, sea o no legal, no puede vincularle respecto de otro acto concreto, en el que debe actuar dentro de los límites que le impone la normativa aplicable. (...) (FJ 6º).*

**En el mismo sentido la STS 3 de noviembre de 2011 (RC 415/2008).**

### **III.1.7. Reglas especiales de valoración**

**Finalidad y constitucionalidad del artículo 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:** «La valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades». **STS de 12 de julio de 2012 (RC 1485/2009).**

*«OCTAVO.- [...] debemos desentrañar la finalidad del legislador en la aplicación de la medida de hacer efectiva tal norma de valoración establecida en el art. 16 de la LIS, a la que se remite el art. 8 de la LIRPF, lo que nos conducirá a la interpretación auténtica que ha de ser la prevalente a tenor de lo dispuesto en el art. 3.1 del Código Civil, y con ello completar y matizar la jurisprudencia en parte traída a colación en el anterior fundamento de derecho, en relación con la aplicabilidad de las normas de valoración de las operaciones vinculadas.*

*La materia referida a las operaciones vinculadas, su regularización y valoración, ha sido y es una materia que en el ámbito tributario ha estado en constante evolución para perfilar un sistema justo y proporcionado de tributación. En esa tesitura, no podemos soslayar la dirección de la evolución de esta figura tributaria, pues en ella se va concretando y matizando el concepto y alcance de la medida fiscal con mayor precisión.*

*Si se pretende buscar la finalidad del legislador debemos traer a colación lo expresado en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que nos va a ofrecer una serie de pautas interpretativas básicas del desarrollo posterior. En dicho texto legal, se comienza fijando la finalidad del mismo y su ámbito de regulación:*

*«Esta Ley tiene por objeto la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal. Dichas modificaciones forman parte en su mayoría del Plan de Prevención del Fraude Fiscal y suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley».*

*Este primer inciso nos indica una primera y básica finalidad de la medida en relación con las operaciones vinculadas, la prevención del fraude fiscal, lo que constituirá una cláusula de las denominadas antielusivas, y que determina que entre en funcionamiento cuando se pueda producir un daño para la Hacienda Pública. Este es precisamente el sentido que la norma expresamente recogía en su redacción hasta la modificación de dicho art. 16 por el Real Decreto Legislativo de 4/2004, de 5 de marzo, y que indicaba:*

*«La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.*

*La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.*

*La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado».*

*Redacción exactamente igual, en este punto, a la recogida en el mismo precepto de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Redacción que, si bien no resultan aplicables al caso “ratione temporis”, nos indica la finalidad del legislador en la aplicación de las normas de valoración en relación con las operaciones realizadas entre personas o entidades entre las que existe vinculación, constituyendo un elemento interpretativo de primer orden.*

*La referida Exposición de Motivos, en concreto, en relación con el régimen de las operaciones vinculadas, sigue diciendo:*

*«Mención específica merece la reforma del régimen de operaciones vinculadas tanto en la imposición directa como indirecta.*

*Por lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.*

*En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración*

*tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.*

*El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene».*

*De lo anterior se extrae, de un lado, que la medida fiscal tiene como finalidad que se tribute por la operación como si esta hubiera sido realizada entre entidades no vinculadas en condiciones de libre competencia. Y, de otro, que tales normas de valoración, a los efectos tributarios de las operaciones vinculadas, hayan de ser interpretadas de conformidad con las Directrices de la OCDE en la materia y el Foro europeo sobre precios de transferencia.*

*Antes de entrar en el análisis de dichas directrices, resulta primordial traer a colación lo dicho por este Tribunal al respecto de la finalidad de la misma, y que va a ser el punto de partida donde se deben asentar las conclusiones finales.*

*Por una parte, hemos dicho en nuestra reciente Sentencia de 6 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 445/2008), recordando otras anteriores, lo siguiente:*

*«Esta Sala se ha pronunciado reiteradamente respecto del ajuste unilateral o bilateral en las operaciones entre sociedades vinculadas, creando un cuerpo de doctrina [...] Entre otras sentencias de 29 de abril de 2010, 9 de febrero de 2011 ó 18 de marzo de 2011. Decíamos en estas lo siguiente: [...]».*

*A la anterior jurisprudencia debemos añadir otras Sentencias de este Tribunal en las que hemos afirmado que las reglas de valoración de las operaciones vinculadas tienen como objeto «evitar los resultados perniciosos que para la Hacienda podía suponer la utilización abusiva de los denominados precios de transferencia. Es decir, de aquellos precios fijados en las operaciones realizadas entre empresas vinculadas, superiores o inferiores, a los que serían fijados por partes independientes en el mercado. De este modo se establecía una regla especial de valoración aplicable en principio a los supuestos en los que las operaciones fuesen realizadas entre entidades vinculadas» [Sentencias de 28 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1981/2001), FD Cuarto; de 9 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 3586/2009), FD Primero; y de 10 de enero de 2007 (rec. cas. núm. 375/2001), FD Cuarto].*

*O aquellas en las que hemos afirmando que tales reglas tiene la finalidad de «evitar la elusión o reducción artificial de la carga fiscal entre empresas que por su conexión están en condiciones de alejar el parámetro cuantitativo del hecho imposible, se nos muestra por tanto como manifestación particular de una política económica y fiscal», o que mediante la aplicación de las normas que analizamos «se procede a determinar el posible beneficio de las partes intervinientes en la operación según la verdadera naturaleza, de manera objetiva, prescindiendo de las motivaciones subjetivas» [Sentencias de 20 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 4965/2006), FD Séptimo; de 29 de*

marzo de 2011 (rec. cas. núm. 205/2007), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 173/2007), FD Segundo; de 29 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 330/2005), FD Tercero; de 22 de mayo de 2012 (rec. cas. núm. 145/2008), FD Tercero; de 6 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 445/2008), FD Cuarto; de 26 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5950/2007), de 9 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 2242/2007), FD Séptimo, y de 9 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 4488/2006), FD Quinto].

*De lo hasta aquí expuesto, podemos decir que las reglas de valoración de las operaciones vinculadas cumplen fundamentalmente un función antielusiva que tiende a deshacer las consecuencias perjudiciales que para la Hacienda Pública se ocasiona por razón de la vinculación de las entidades o personas intervinientes, tratándose de reconducir el gravamen a aquel que se hubiera producido si la operación o la transacción se hubiera realizado entre entidades no vinculadas y, por tanto, en libre competencia, con objeto de gravar la renta de la misma proveniente del auténtico valor de la prestación o del objeto del contrato.*

*Este punto de vista, centrado en la minoración del erario público y en la finalidad antielusiva, está formado por un concepto mucho más amplio que lo abarca y que se centra precisamente en la necesidad de asegurar un marco nacional e internacional de libre competencia, para lo que es necesario establecer mecanismos con el objeto de neutralizar los efectos perniciosos que tiene en el mercado y en el ámbito tributario de los Estados, la realización de operaciones por entidades vinculadas por un precio muy superior o muy inferior al precio que fija el mercado, es decir, al precio que se fijaría en condiciones de libre competencia.*

*Así, la Sección 1ª, apartado 1, de la Propuesta de legislación en materia de operaciones vinculadas de la OCDE, de junio de 2011, propone que «[l]a cuantía de los beneficios imponibles obtenida por una empresa en una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada es conforme al principio de libre competencia si las condiciones de dichas operaciones no difieren de aquéllas que serían acordadas por empresas independientes en operaciones comparables llevadas a cabo en circunstancias comparables.*

*Cuando las condiciones acordadas o impuestas en las operaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas a las cuales se aplica el párrafo 1 no son conformes al principio de libre competencia, los beneficios que hubieran sido obtenidos por una de las empresas y sometidos a imposición en [País] de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han obtenido a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición».*

*Vemos por tanto que la finalidad simplemente antielusiva de la norma queda inmersa en la finalidad de preservar la libre competencia, sobre la que gira y se justifica la aplicación de las reglas de valoración. La Directrices de la OCDE, de 27 de junio de 1995 (publicadas el 13 de julio), sobre las que han de ser interpretadas las normas de valoración de las operaciones vinculadas, que revisan el informe "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales" (1979), parten, giran, y se justifican en la defensa de la libre competencia como elemento teleológico al que debe atender la valoración de las operaciones o transacciones entre sociedades vinculadas. En particular, dicen en su apartado A):*

*«1.1 En este Capítulo se procede al estudio de los antecedentes del principio de plena competencia, que es la norma internacional sobre precios de transferencia acordada*

*por los países miembros de la OCDE para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias. El Capítulo analiza el principio de plena competencia, reafirma su condición de estándar internacional y establece criterios para su aplicación.*

*1.2 Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transferencia o de la prestación). Cuando las empresas asociadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado, como se analiza más adelante en el párrafo 1.5. Las Administraciones tributarias no deberían considerar automáticamente que las empresas asociadas pretenden manipular sus beneficios. Pueden existir dificultades reales en la determinación exacta del precio de mercado ante la ausencia de fuerzas de mercado o ante la adopción de una estrategia comercial particular. Es importante tener presente que la necesidad de practicar ajustes para aproximarse a las condiciones de plena competencia surge con independencia de cualquier obligación contractual asumida por las partes de satisfacer un precio en particular o de cualquier intento de minimizar la imposición fiscal. De esta manera, cualquier ajuste fiscal guiado por el principio de plena competencia no debería afectar a las obligaciones contractuales esenciales asumidas por las empresas asociadas sin una finalidad fiscal y podría ser procedente incluso cuando no hay intención de minimizar o evadir impuestos. La consideración de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas del fraude o de la elusión fiscal, aun cuando las políticas de precios de transferencia puedan ser utilizadas para dichos fines.*

*1.3 Cuando los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podrían distorsionarse las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de la inversión. Por esto, los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas puedan ser ajustados en la medida necesaria para corregir las distorsiones mencionadas y asegurar de este modo que se cumple el principio de plena competencia. Los países miembros de la OCDE consideran que se logra un ajuste adecuado determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras susceptibles de encontrarse entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias similares.*

*[...]*

*1.5 No se debería suponer que las condiciones establecidas en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se desvían invariablemente respecto de las que demandaría el mercado libre. Las empresas asociadas de los grupos multinacionales tienen normalmente un grado de autonomía considerable y, a menudo, negocian entre sí como si fueran empresas independientes. Las empresas responden a las situaciones económicas derivadas de las condiciones de mercado en sus relaciones, tanto con terceros como con empresas asociadas. Por ejemplo, los directivos locales pueden estar interesados en conseguir unos buenos resultados y, por tanto, no querrían fijar precios que redujeran los beneficios de sus propias sociedades. Las Administraciones tributarias deberían tener presente que, desde el punto de vista*

*de la gerencia, las multinacionales se encuentran incentivadas para utilizar precios de plena competencia con el objeto de poder juzgar la actuación de los diversos centros generadores de beneficios. Las Administraciones tributarias deberían recordar estas consideraciones con el objeto de facilitar una asignación eficiente de sus recursos a la hora de seleccionar y llevar a cabo comprobaciones de precios de transferencia. En ocasiones puede suceder que las relaciones entre empresas asociadas influyan en el resultado de la negociación. En consecuencia, la evidencia de condiciones de negociación duras no es suficiente, por sí sola, para determinar si éstas responden al principio de plena competencia».*

*Así pues, la valoración en caso de operaciones vinculadas de los precios de transferencia tiene como eje fundamental la protección de la libre competencia y, como consecuencia lógica de la misma, la justa tributación, que al tiempo deshace las ventajas fiscales que, por tener la condición de vinculadas, unas empresas podrían obtener respecto a otras, lo que nuevamente incidiría de modo negativo en la libre competencia. Lógico colorario de lo anterior, como nos indican las Directrices, es que para que sean aplicables las normas de valoración en relación con las operaciones vinculadas, las mismas han de afectar negativamente al ámbito de la libre competencia y que tal afcción devenga precisamente de tal vinculación. O, dicho de otro modo, la medida, en este caso fiscal, trata de homogeneizar dando un tratamiento fiscal igual y justo en cuanto a los precios, a las operaciones realizadas entre entidades y personas vinculadas respecto a aquellas que se hubieran realizado en régimen de libre competencia, es decir, con aquellas que se hubieran realizado entre entidades no vinculadas en «operaciones similares y bajo circunstancias similares».*

*La indicación que se realiza a las "circunstancias similares", obviamente, no puede referirse al precio o la contraprestación (su valor) acordados en la operación vinculada, pues ese parámetro es precisamente el que deberá, en su caso, ser objeto de regularización. Por lo tanto, la referencia comparativa de la operación en régimen de libre competencia ha de buscarse en el resto de las circunstancias que definen o en las que se concreta la misma. De tal manera que solamente afectaría al ámbito de la competencia aquellas operaciones entre vinculadas que, aunque fuera de modo ideal, y atendiendo a sus circunstancias, pudieran haberse realizado entre entidades no vinculadas, pues de lo contrario, en nada se vería afectado el principio de libre competencia, ni se ocasionaría ni supondría minoración posible en los ingresos de la Hacienda Pública. Para que puedan operar, por tanto, las normas de valoración de la contraprestación en caso de operaciones vinculadas, ha de verse afectada la libre competencia, es decir, dicha vinculación ha debido influir de modo determinante en el valor de las contraprestaciones pactadas, de modo que tal valor hubiera sido otro si la operación, en las mismas circunstancias (excluidas las del valor de la contraprestación) se hubiera podido realizar, aún de modo ideal, entre entidades no vinculadas bajo las reglas de la libre competencia.*

*En conclusión, podemos afirmar que las normas de valoración de las operaciones realizadas entre entidades o personas vinculadas:*

*a) Tienen como finalidad tanto la protección de la libre competencia, quedando incluido en tal finalidad, la antielusiva, como la evitación de ventajas fiscales que no podrían obtener si tal vinculación no existiese.*

*b) Tienden a eliminar de la operación, en relación con el valor de las contraprestaciones acordadas, todo aquello en lo que haya influido la condición de*

*vinculadas y, por tanto, todo aquello que no se hubiera acordado, en cuanto a tal valor, en régimen de libre competencia entre entidades no vinculadas.*

*c) Y precisan para su aplicabilidad, que pueda afectar de modo negativo a la libre competencia. Ello lleva implícita la posibilidad, aunque sea ideal, de que la operación, en atención a las circunstancias que la conforman (a excepción del valor de las contraprestaciones), se pudiera haber realizado entre entidades no vinculadas y, por ende, en condiciones de libre competencia.*

*[...]*

*NOVENO.- [...] entrando ya en la solicitud del planteamiento de constitucionalidad [...] el art. 8 LIRPF, en relación con el art. 16.3 LIS, no establece la presunción de que se hayan obtenido rentas de las operaciones realizadas por el socio con la sociedad, en este caso, de que el préstamo concertado fuera retribuido, sino que se determina las reglas de valoración en relación con las operaciones vinculadas con la finalidad antes tratada. Por ello, resulta irrelevante la práctica de prueba alguna para acreditar la existencia o inexistencia de renta o retribución. De lo anterior se colige que no estamos ante una cuestión probatoria en lo que a la contraprestación, renta, o retribución del préstamo se refiere, por lo que difícilmente puede vulnerarse el derecho a la defensa en su vertiente del derecho a la prueba del art. 24 de la CE, pues resulta irrelevante que ella efectivamente se haya o no producido.*

*En efecto, el hecho de que el art. 8 LIRPF, con su remisión al art. 16.3 LIS, establezca una norma de valoración para aquellas operaciones realizadas entre los socios y su sociedad, no implica la existencia de una presunción de obtención de rentas, ni en el caso analizado, supone que se presuma la existencia de un préstamo retribuido.*

*Conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, que recoge la Sentencia núm. 193/2004, de 4 de noviembre, FD Quinto, el tributo -cualquier tributo-, «grava un presupuesto de hecho o 'hecho imponible' (art. 28 de la Ley general tributaria EDL 1963/94: LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE EDL 1978/3879) fijado en la Ley» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FD Cuarto), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» [por todas, SSTC 194/2000, de 19 de julio, FD Octavo, y 276/2000, de 16 de noviembre, FD Cuarto], de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» [STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4]. Y aunque se ha señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador», para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FD Decimotercero; 221/1992, de 11 de diciembre, FD Cuarto; 14/1998, de 22 de enero, FD Undécimo; y 233/1999, de 16 de diciembre, FD Decimocuarto; en parecidos términos, STC 186/1993, de 7 de junio, FD Cuarto]; también se ha precisado que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; en el mismo sentido, 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).*

*En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso «que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición*



*que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica» (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FD Quinto).*

*En el presente supuesto, se está gravando la expresión de riqueza y la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo que, o bien ha obtenido de forma oculta rentas con el otorgamiento de préstamos a su sociedad, o ha renunciado a la obtención de la que podría haber conseguido, concertando esta u otras operaciones con tercero. En efecto, en la medida en que el capital que fue prestado es susceptible de generar un rendimiento, estamos, al menos, ante una renta potencial a la que el sujeto pasivo, si no la obtuvo, renunció*

*Conviene traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 295/2006, de 16 de noviembre de 2006, que si bien fue dictada en el caso de los rendimientos de los inmuebles urbanos, lo en ella razonado puede ser extrapolado para el caso de los presentes autos, y en la que se dijo:*

*«Ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial : cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que -en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas- hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas "es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13)» (FD Sexto).*

*No puede concluirse, por tanto, como pretende subsidiariamente la recurrente, que el art. 8 de la LIRPF, en relación con el art. 16.3 de la LIS, pueda vulnerar el principio de capacidad contributiva establecido en el art. 31.1 de la CE, pues no solo resulta gravable la renta efectivamente obtenida en las operaciones vinculadas, sino también la potencial, es decir, la renta que el sujeto pasivo podría haber obtenido. Pero además, la aplicación de las normas de valoración de las operaciones vinculadas vienen a gravar la renta sobre el valor real de las prestaciones de servicios o entrega de bienes realizadas en las operaciones vinculadas, el valor de mercado, lo cual es perfectamente conciliable con la capacidad contributiva puesta de manifiesto en la realización de la operación, con independencia del precio acordado por las partes que ha sido moldeado, influido, y mutado artificiosamente respecto del de mercado por la relación de vinculación y a través de los acuerdos de los intervinientes.*

*De lo anterior se desprende, de un lado, que este Tribunal no alberga dudas sobre la constitucionalidad del art. 8 de la LIRPF, en relación con el art. 16.3 de la LIS, tampoco en casos idénticos o similares al de autos, por lo que resulta improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad solicitada por la recurrente; y, de otro, la necesidad de desestimar el motivo tercero de los formulados en el escrito de*

*interposición y la procedencia de desestimar en este punto el contencioso-administrativo planteado» (FFJJ 8º y 9º).*

**Es posible utilizar el valor comprobado por la Administración tributaria autonómica en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a la hora de valorar la operación vinculada, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque no hay una definición más acertada de «valor real» de los inmuebles enajenados que la de «precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes». STS de 18 de junio de 2012 (RC 224/2009).**

*«CUARTO.- [...]*

*Reiterando, en esencia, lo que ya dijimos en la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92, FJ 4º), seguimos sin ver inconveniente jurídico serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto estatal cedido pueda trascender a efectos de otro impuesto estatal, incluso cuando fuera o sea gestionado exclusivamente por el Estado, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias, sin perjuicio de que cada caso concreto se deba analizar teniendo presentes las similitudes y las diferencias existentes entre los tributos en liza.*

*[...]*

*QUINTO.- En el ejercicio aquí concernido, 1994, el artículo 8 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 7 de junio), establecía que «[l]a valoración de las operaciones entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos, se realizará por su valor normal en el mercado, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades». Y el artículo 16.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (BOE de 30 de diciembre), preceptuaba que «cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes».*

*Por su parte, el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados disponía que «[e]n las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». Y el artículo 46.1 del mismo texto refundido permitía a la Administración tributaria comprobar «el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado».*

*Habiéndose documentado en la escritura pública notarial extendida el 15 de junio de 1994 la compraventa por FAPRAPE, S.L., de los semisótanos de que era propietario el Sr. Prado Moure, sitos en dos edificios, uno construido y otro en construcción,*

*ubicados en la calle Manuel Murguía de A Coruña, no hay una definición más acertada de lo que debe entenderse, a tal efecto, como valor real de dichos inmuebles que la de «precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes», de donde se obtiene que el valor que por metro cuadrado otorgó a esos inmuebles la Delegación de la Coruña de la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia, 48.620 pesetas (292,21 euros), debió utilizarse también por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la hora de valorar esa operación vinculada entre el Sr. Prado Moure y FRAPAPE, S.L.*

[...]» (FFJJ 4º y 5º).

**Cuando existe vinculación entre las partes, se presume *iuris et iure* la existencia de rendimientos del capital mobiliario en los capitales prestados a terceros, equivalente al interés legal del dinero, aun cuando se hubiera pactado la no exigencia de interés alguno. STS 27 de enero de 2011 (RC 4600/2006).**

*“(...) Revalidamos así la doctrina que más ampliamente desarrollamos en nuestra sentencia de 23 de mayo de 2002, en la que a partir también de la afirmación de que las operaciones vinculadas exigen un tratamiento fiscal específico, decíamos que:*

*B) Hay una serie de notas diferenciales entre la presunción legal de intereses del artículo 3º, apartado 3, y los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas (precios de transferencia) del artículo 16, apartados 3, 4 y 5, ambos de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, que deben ser destacadas. Así:*

*a) La presunción legal parte de la existencia de ocultación de los intereses y, en cuanto se demuestra lo contrario, la presunción queda destruida.*

*El ajuste fiscal de los precios de transferencia ("transfer pricing") parte de operaciones veraces y reales, que no se atienen a los precios de mercado, lo cual es posible por existir un poder de decisión común, que opera así por múltiples razones, como, por ejemplo: evitar la prohibición de repatriación de dividendos, acogerse a incentivos fiscales de determinados países, y, en general, por economías de opción fiscal. En principio, no existe necesariamente ocultación, sino una planificación fiscal de conjunto que tiende a minorar el coste tributario del grupo y de sus socios.*

*Por tal razón, aunque exista la absoluta seguridad de que las operaciones son ciertas, al no seguir los precios de mercado, el artículo 16, apartado 3, permite su ajuste aplicando los precios que hubieran sido acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes.*

*b) La presunción legal es un medio de prueba a favor de la Administración Tributaria, que puede ser utilizado o no por ésta; en cambio, las reglas de valoración en el supuesto de operaciones vinculadas deben ser aplicadas obligatoriamente por la Administración Tributaria.*

*c) La presunción admite prueba en contrario. Los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas no permiten prueba alguna en contrario, pues no tiene sentido probar que se han realizado efectivamente tales operaciones a precios inferiores a los de mercado o sin exigir interés alguno (precio cero), como ocurre en el caso de autos, pues como hemos explicado no se discute, en absoluto, la veracidad de las mismas; simplemente se sustituyen tales precios por un modelo fiscal que tiende a determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conforme a precios teóricos de mercado.*

*d) La concurrencia de las circunstancias que definen la vinculación obliga a aplicar a la Administración las correspondientes normas de valoración (ajustes fiscales de los precios de transferencia) y desde ese preciso momento pierde toda su virtualidad la presunción del artículo 3º.3, de la Ley 61/1978 .*

*e) El régimen de operaciones vinculadas existe en el Impuesto sobre Sociedades, además de la presunción de intereses del artículo 3º.3 , aplicable a aquellos supuestos en que no haya vinculación; en cambio, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre , existe igual presunción, pero, en cambio, no se incluyó norma alguna sobre operaciones vinculadas, por razón de inercia legislativa, pues, a diferencia de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas y del Impuesto sobre Sociedades, ni en la Contribución General sobre la Renta, ni en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hubo vestigio alguno de ajuste de los precios de transferencia. Esta omisión la subsanó la Ley 18/1991, de 6 de Junio (artículo 8), reguladora del entonces nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

*Siendo ésta la concepción legal afirmada por la jurisprudencia y no negado por los partícipes en el proceso las operaciones de cesión de capitales propios del demandante a sociedades calificables como vinculadas, carece de trascendencia la afirmación de que tales cesiones fuesen gratuitas o la dificultad o incluso imposibilidad de financiarse en el mercado debido a la situación de insolvencia económica en la que se encontraban las sociedades cesionarias, puesto que, a los efectos fiscales, acreditado el hecho jurídico de la cesión, la consecuencia obligada es el de su ajuste en los términos determinados legalmente." (FJ 2º).*

## **III.2. BASE LIQUIDABLE**

### **III.2.1. Reducciones en la base imponible**

### **III.2.2. Compensación de bases liquidables negativas de ejercicios anteriores**

**La prescripción del ejercicio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que se produjo la base imponible negativa, antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determinaba la imposibilidad para la Administración tributaria de modificar la cuantía de la misma, ni en ese ejercicio ni en otro posterior en el que pudiese, eventualmente, proyectar efectos como consecuencia de su compensación. SSTS de 20 de febrero de 2012 (RCUD 519/2009, FJ 3º), que remite a la STS de 25 de enero de 2010 (RC 955/2005), donde se lee:**

*«La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imposables negativas que resultaban compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1985, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1985.*

*Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998), “si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción [...], no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, [...], que también había adquirido firmeza. [...]. Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983” (FJ Tercero).*

*Aplicando la misma doctrina, la Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 4447/03) concluye que “la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección” (FD Tercero).*

*El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003). Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables “ratione temporis” para resolver la cuestión suscitada.*

*Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que “la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación”. Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos» (FJ 3º).*

## IV. CUOTA

### IV. 1. Cuota íntegra y deducciones en la cuota íntegra

**Deducción por doble imposición de dividendos. Dividendos generados por sociedades en régimen de transparencia fiscal. Base para determinar la deducción aplicable por el socio. El parámetro para calcular la deducción no eran los rendimientos del capital mobiliario percibidos por la sociedad sino los efectivamente trasladados con la imputación. STS de 3 de diciembre de 2012 (RC 2664/2011, FJ 2º), que reproduce la STS de 9 de mayo de 2011 (RC 4880/2008).**

*«[...] Del régimen jurídico vigente al tiempo de los hechos de este litigio, que hemos descrito, se obtiene que el proceso para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta del socio por la percepción de dividendos era el siguiente:*

*(a) En primer lugar, se integraban en la base imponible de su renta los rendimientos derivados de los dividendos generados por la sociedad transparente, en proporción a su participación en el capital social.*

*(b) En segundo término, los rendimientos así imputados se incrementaban aplicando determinado porcentaje (140, 120 o 100) en función del tipo de rendimiento del capital mobiliario. En el caso de los dividendos del artículo 23.1.a) de la Ley 40/1998, el incremento era del 140 por ciento.*

*(c) Ese rendimiento incrementado se integraba en la parte general de la base imponible del socio junto con el resto de los rendimientos regulares percibidos, aplicándose la tarifa del impuesto al resultado de la base liquidable obtenida (con las salvedades del mínimo personal y familiar exento y de las deducciones de base contempladas por la Ley).*

*(d) Finalmente, a la cuota resultante, y tras las deducciones para hallar la cuota liquidada, se le aplicaba la deducción del 40 por ciento para la determinación de la cuota íntegra. Esta deducción era el resultado de aplicar el 40 por ciento al importe de los rendimientos del capital mobiliario sobre el que se calculó el porcentaje del 140 por ciento que fue integrado en la base imponible del socio.*

*El anterior esquema operaba cuando los rendimientos percibidos por el socio procedían "directamente" del capital mobiliario. Sin embargo, la situación no era la misma si no se incorporaban directamente a su renta los rendimientos por capitales propios, sino la base imponible de la sociedad transparente en la que participaba o, lo que es lo mismo, el resultado contable de la sociedad con las correcciones previstas en la normativa fiscal.*

*Así, cuando la base imputada a los socios había sido generada en todo o en parte por dividendos percibidos por la sociedad transparente, surgía el problema de determinar cuál era la magnitud económica sobre la que se debía aplicar el 40 por ciento que suministraría la suma a deducir en la cuota íntegra de cada socio.*

*A juicio del recurrente, debían tomarse como referencia los rendimientos íntegros por dividendos percibidos por la sociedad. Sin embargo, la Administración tributaria y la sentencia de instancia consideran que la base del cálculo era la parte proporcional de los dividendos imputados al socio como rendimientos de la sociedad transparente. Obviamente, ambas magnitudes (dividendos percibidos por la sociedad y base*

*imponible) no eran iguales, ya que la base imponible del impuesto sobre sociedades, como decía el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, estaba constituida por el resultado contable del ejercicio más los correspondientes ajustes. En la determinación del resultado contable, la sola existencia de los gastos junto con otros posibles criterios (cuantificación, amortización, periodificación, etc.), podían provocar que la parte de los rendimientos imputados al socio en la base que se integraba fuese inferior a los efectivamente percibidos por la sociedad. De ahí la discrepancia.*

*Para la correcta resolución del dilema se ha de tener presente que tanto la Ley del impuesto sobre la renta como la del impuesto sobre sociedades, en los artículos 72.1 y 75.3, respectivamente, hablaban de renta imputada y no de rendimientos del capital de la sociedad. Además, la deducción por doble imposición tenía lugar en la renta del socio y por lo tanto debía partir de las cantidades que, integradas en su base imponible, eran objeto de tributación efectiva al aplicarse la tarifa del impuesto que la grava. Por lo tanto, la magnitud económica sobre la que debía calcularse el 40 por ciento a deducir en la cuota del socio sólo podía ser la magnitud económica trasladada con la imputación de la base imponible de la sociedad transparente, que se correspondiese proporcionalmente a los rendimientos del capital mobiliario percibidos por la sociedad.*

*De admitirse que el parámetro para calcular la deducción en cuota eran los rendimientos del capital mobiliario percibidos por la sociedad y no los efectivamente trasladados con la imputación, se estaría permitiendo aplicar la deducción sobre importes que no han sido efectivamente percibidos a través de la imputación en la renta del socio y que no estaban siendo sometidos a tributación efectiva.*

*Este es el criterio que se desprende de nuestra jurisprudencia, representadas, entre otras, por las sentencias de 4 de marzo de 2008 (casación 7381/02, FJ 6º); 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 6º); 23 de septiembre de 2010 (casación 5753/05, FJ 5º); y 7 de octubre de 2010 (casación 6395/05, FJ 5º), si bien se refieren a otro régimen jurídico, el anterior a las leyes 40/1998 y 43/1995. En dichos pronunciamientos hemos sostenido que la deducción por doble imposición debe partir de la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente y, en consecuencia, a este límite máximo debe atenderse la deducción pretendida. Si bien es cierto que las citadas resoluciones se pronunciaron bajo un régimen jurídico no aplicable al presente caso, la esencia y la razón de ser de la deducción por doble imposición que estamos tratando era la misma.*

*El recurrente agrega como hilo argumental de este motivo de casación el artículo 75.4 de la Ley 43/1995, donde se establece que «se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por este impuesto: a) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto. Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva».*

*El citado precepto no resulta, sin embargo, aplicable al caso que nos ocupa, puesto que la propia dicción del precepto excluye su aplicación a las personas físicas; sólo operaba para «los sujetos pasivos con obligación por obligación personal de contribuir por este impuesto». Resulta evidente que las personas físicas no son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, como se obtiene de los artículos 7 de la Ley 43/1995 y 8 de la Ley 40/1998.*

*Por todo lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que se ajustó a derecho el criterio establecido por la Administración tributaria, avalado por la Sala de instancia, para calcular la deducción por doble imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del socio como consecuencia de la imputación de rendimientos del capital mobiliario de una sociedad transparente».*

**Deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación destinados a la reserva para inversiones en Canarias. Deben provenir de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en ese archipiélago. Cómputo del plazo para materializar la inversión y requisitos exigidos para el cumplimiento por las sociedades del compromiso de inversión. STS de 12 de diciembre de 2012 (RC 1218/2010).**

*«CUARTO.- El primer motivo plantea, ante todo, la cuestión del cómputo del plazo para materializar la inversión, tratándose de personas físicas.*

*Pues bien, a estos efectos, conviene tener en cuenta que el artículo 27.9 de la ley 19/1994, de 6 de Julio, después de establecer que los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, agrega que este beneficio fiscal se aplicará de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 3 a 8 de este artículo, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas.*

*El apartado 3 del mencionado art. 27 señala que "la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa", y el apartado 4 que " las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse en el plazo máximo de tres años, contados desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de algunas de las siguientes inversiones...*

*a) La adquisición de activos fijos situados o recibidos en el archipiélago canario, utilizados en el mismo y necesarios para el desarrollo de actividades empresariales del sujeto pasivo...*

*c) La suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades domiciliadas en Canarias, que desarrollan en el archipiélago su actividad principal, siempre que éstas realicen las inversiones previstas en el apartado a) de este artículo, en las condiciones reguladas en esta Ley...."*

*En el caso de las sociedades mercantiles se viene aceptando que el cómputo del plazo se inicia en el ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, que es cuando se aprueba la cuenta de resultados y su distribución y el balance, o sea cuatro años a partir de la fecha de devengo del impuesto, siendo éste también el criterio que, según la Administración, debe aplicarse a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al quedar obligados a llevar en estos casos una contabilidad ajustada al Código de Comercio, derivándose del Plan General de Contabilidad que la contabilización de la distribución del resultado obtenido en cada ejercicio sólo puede hacerse una vez que el ejercicio está cerrado, con su cuenta de*



*Pérdidas y Ganancias, lo que nos lleva como muy pronto al 1 de Enero del ejercicio siguiente.*

*No podemos mantener esta interpretación, tratándose de personas físicas, porque el texto de la norma es claro, al situar el inicio del plazo a partir de la fecha de devengo del impuesto en el que se ha obtenido el beneficio contable, sin que las razones dadas en relación con las sociedades para realizar el computo a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se obtiene el beneficio, puedan aplicarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto pueden conocer perfectamente el resultado de un ejercicio al cierre del mismo, dependiendo la decisión final de ellos, sin necesidad de realización de trámite alguno externo.*

*La aceptación de este criterio, que es el que defendió el recurrente, nos obliga a reconocer que la Inspección incurrió en error en la determinación de los periodos objeto de comprobación, porque si las dotaciones se hicieron en los años 1999 y 2000 el plazo para materializar las reservas terminaban el 31 de Diciembre de 2002 y 2003, afectando a esos ejercicios la regularización y no a los de 2003 y 2004 como entendió la Administración, aunque este pronunciamiento solo puede surtir efecto respecto a la liquidación de 2003, a que quedó limitada la admisión de la casación.*

*[...]*

*Por lo expuesto, procede rechazar el primer motivo.*

*QUINTO.- No mejor suerte ha de correr el segundo motivo, en el que el recurrente discrepa de la conclusión a que llegó la sentencia, no dando como válida, a los efectos del beneficio fiscal, la materialización de la inversión en la adquisición de participaciones en las sociedades Elena Morell, S.L. y Josaferoc S.L., por no desarrollar éstas actividad económica.*

*A juicio de la recurrente, los hechos puestos de manifiesto en el expediente acreditan que las referidas sociedades cumplían los requisitos legales requeridos, sin que puedan ser matizados por interpretación alguna.*

*Hay que recordar, ante todo, que el recurso de casación fue admitido sólo respecto a la liquidación por el IRPF del ejercicio de 2003, por lo que el estudio de la concurrencia de los requisitos que exigía el art. 25.2 de la ley 40/98 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que la actividad de arrendamiento pudiera calificarse como actividad económica debe centrarse en el periodo establecido para materializar la reserva dotada en el año 1999.*

*Esto sentado, procede confirmar la conclusión a que llegó la Sala sobre la inexistencia de actividad económica por parte de las sociedades referidas.*

*Así, por lo que respecta a la sociedad Elena Morrell, S.L., ( constituida el 25 de Junio de 2001 por el recurrente y su esposa, con un capital social de 95.000 euros, desembolsando el recurrente 94.905 euros y su esposa 95 euros, capital posteriormente ampliado en 21 de Noviembre de ese año en 480.810 euros, suscribiendo D. Rafael 480.809 Euros y 1 euros su esposa), y aunque se acepte que el alta fue en las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de viviendas ( la sentencia impugnada sólo se refiere a la primera) nada se aduce para que pueda admitirse la existencia de una efectiva realización de la actividad de promoción, constando, por el contrario, sólo la adquisición de dos apartamentos turísticos y la*

*cesión de uno de ellos; y en cuanto a la actividad de arrendamiento de inmuebles, ni siquiera partiendo del criterio calificadorio de naturaleza objetiva a que se refería el art. 25.2 de la Ley 40/98, que exigía un local exclusivamente dedicado y un empleado con contrato laboral y a jornada completa dedicada a la gestión del arrendamiento, puede mantenerse que la sociedad reuniese la estructura mínima necesaria, ya que el alta en la Seguridad Social del hijo del recurrente, Rafael Palau Morrell, no tuvo lugar hasta el 20 de Julio de 2004.*

*Por otra parte, y en relación con la sociedad Josaferoc, S.L, constituida el 11 de Julio de 2002, y con alta en el alquiler de locales industriales desde el 10 de Octubre de 2003, desde el momento que la Sala parte de que no cuenta con local ocupado y habilitado, no cabe tampoco mantener la existencia de una actividad empresarial» (FFJJ 4º y 5º).*

**Deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación destinados a la reserva para inversiones en Canarias. Deben provenir de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en ese archipiélago. Su contabilización con cargo a la cuenta de capital no permite confirmar que los fondos tuvieran dicho origen. STS de 6 de febrero de 2012 (RC 4557/2008).**

*«(...) La auténtica base de la decisión judicial recurrida es que «la mencionada reserva para inversiones en cuantía de 54.731.662 ptas. se recogió en la cuenta de capital, no obstante, las alegaciones de la recurrente en sentido contrario, resultado que dicha anotación contable en dicha cuenta no responde a la finalidad implícita en el art. 27.3 de dicha ley 19/94 cuando indica: “la reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa”, toda vez que conforme al criterio de la Inspección, recogido en el Informe ampliatorio, se trata de acreditar que dicha reserva proviene de los rendimientos netos de dicho ejercicio conforme a lo indicado en el apartado 9º de dicho art. 27, al objeto de su inversión en Canarias, y no con otra procedencia, lo que explica que figure en la cuenta de pérdidas y resultados; criterio este que acepta la Sala en línea con lo indicado en la STS de 20 de marzo de 1998 y el art. 36.1 del Decreto 3359/67 de 26 de diciembre precedente del precepto ahora examinado, sin que la actora hay aportado, prueba pericial contable de contrario que desvirtúe lo expuesto, como hecho constitutivo de su pretensión que le es exigible, conforme a lo dispuesto en los art. 114 de la LGT 230/1963 de 28 de diciembre y 217.2 de la LEC 1/2000 de 7 de enero de aplicación al caso» (FJ 4º, último párrafo).*

*Sobre este particular los recurrentes se limitan a aducir, en síntesis, que se trata de una mera infracción formal y que se cumplieron todos los requisitos materiales, resultando por ello desproporcionado negar la aplicación de la deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas.*

*Pues bien, el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994 vinculaba, como se ha visto, la pérdida del beneficio fiscal ligado a la dotación de la reserva para inversiones en Canarias -fuera éste la reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades, para sociedades y demás entidades jurídicas (apartado 1), o fuera la deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas, para los sujetos pasivos de este último tributo (apartado 9)- al incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en el precepto legal. Es indiscutible, además, que el beneficio fiscal del apartado 9, para los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas*

*físicas, se aplicaba, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 3 a 8, en los mismos términos que los exigidos a las sociedades y demás entidades jurídicas, porque así lo ordenaba de forma explícita su último inciso.*

*Dicho lo cual, ha de destacarse en qué consistió el incumplimiento que se produjo en el caso enjuiciado: la dotación a la reserva para inversiones en Canarias fue contabilizada el 30 de junio de 1997 con cargo a la cuenta de capital, en vez de hacerse con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias. No es éste, como sostienen los recurrentes, un simple incumplimiento formal, porque el apartado 9 del artículo 27 de la Ley 19/1994 exigía destinar a la reserva para inversiones los rendimientos netos de explotación del ejercicio provenientes de actividades empresariales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, y la contabilización de dicha reserva con cargo a la cuenta de capital no permite confirmar que los fondos con los que se dotó tuvieran dicho origen, «sin que la actora haya aportado prueba pericial contable de contrario que desvirtúe lo expuesto», tal y como afirma la Sala de instancia en el fundamento de derecho cuarto, in fine, de la sentencia recurrida.*

[...]» (FJ 2º).

**Deducción en la cuota íntegra del 75% de las cantidades satisfechas por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana [Ley 18/1991, en su artículo 78.Siete, letra b), de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas].- Requiere la tributación efectiva de la ganancia patrimonial.- Es improcedente en los supuestos de tributación parcial de la parte de la misma derivada de las mejoras incorporadas al inmueble. STS de 27 de febrero de 2012 (RC 5673/2008).**

«SEGUNDO.- [...]

*Recordemos que la Ley 18/1991, en su artículo 78.Siete.b), recogía una deducción en la cuota, correspondiente al 75 por 100 de la del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, satisfecha por los sujetos pasivos en el ejercicio, cuando derivara de alteraciones patrimoniales que hayan originado incrementos de patrimonio sujetos, efectivamente, al impuesto sobre la renta de las personas físicas.*

*Para aquellos incrementos procedentes de elementos patrimoniales no afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el sujeto pasivo, adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 18/1991 y a la posterior modificación llevada a cabo por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE de 8 de junio), la disposición transitoria octava de la Ley del impuesto, establecía que «[e]starán no sujetos los incrementos de patrimonio cuyo período de permanencia, en función de lo señalado en el párrafo anterior, fuese superior a ocho, cinco y diez años, respectivamente».*

*En el presente caso, la titular de los inmuebles no se imputó incremento de patrimonio alguno en renta, porque aplicó correctamente los coeficientes de abatimiento y solamente se atribuyó en su base imponible el incremento derivado de las mejoras incorporadas a los inmuebles en el año 1995. Sin embargo, como consecuencia del pago del impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se dedujo en renta el 75 por 100 de la cuota satisfecha por este concepto.*

*La Administración tributaria, primero, y la sentencia impugnada, más tarde, consideraron que no procedía deducción alguna en renta del sujeto pasivo, puesto que los incrementos de patrimonio no habían estado efectivamente sujetos, debido al tiempo de permanencia bajo la titularidad del sujeto pasivo; concretamente, porque entre las dos transmisiones habían transcurrido más de diez años.*

*TERCERO.- Podemos anticipar que el criterio confirmado por la sentencia de instancia fue ajustado a derecho si se lleva a cabo una correcta interpretación del hecho imponible gravado con el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y de la reducción aplicada en renta.*

*Comenzando con la primera cuestión, como pone de manifiesto el artículo 105.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, «[e]l Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. [...]». Por lo tanto, lo que se está sometiendo a tributación en este impuesto local es el “terreno” o el “suelo”, no el vuelo que haya podido construirse.*

*En segundo lugar, la Ley 18/91 del impuesto sobre la renta de las personas físicas, regulaba, en su artículo 45, los conocidos como coeficientes de abatimiento, nombre técnico que recibían las exenciones a las plusvalías de los bienes (acciones, fondos de inversión e inmuebles) que se ponían de manifiesto con ocasión de una transmisión.*

*En el caso debatido, a la plusvalía generada por los inmuebles aportados a la sociedad se aplicó la redacción de la disposición transitoria octava, ya que aquellos habían sido adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor. Esto provocó que no hubiera efectiva tributación por los incrementos de patrimonio que se pusieron de manifiesto, ya que la antigüedad de ambos en poder de su titular superaba los diez años, plazo fijado por la modificación llevada a cabo por el Real Decreto-ley 7/1996 para dejar fuera de tributación los rendimientos que aflorasen en las transmisiones de inmuebles en las que mediase tal lapso temporal entre los negocios jurídicos o los actos traslativos del dominio.*

*Esa fue la razón por la que no se admitió la reducción en renta del 75 por 100 del importe satisfecho por el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La distinción que hace la sentencia de instancia entre suelo y construcción fue ajustada a derecho y se desprende tanto de la literalidad del régimen jurídico aplicado como de la propia finalidad de la norma.*

*En primer lugar, como hemos dicho, el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana sólo grava el suelo, y el suelo sobre el que se levantaban los dos inmuebles no generó incremento de patrimonio por el tiempo de permanencia en el dominio de la Sra. Cambó.*

*En segundo lugar, la propia Ley del impuesto sobre la renta distinguía, para la aplicación de los coeficientes de abatimiento, entre el inmueble y las mejoras que se le incorporaban a lo largo de los años, al reconocer el artículo 45.Tres, que «[s]i se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirán la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del*

*mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior». Ello implica que los efectos en la tributación de la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de un inmueble dependen de dos variables: por un lado, el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión que se grava, y, por otro, los diferentes elementos que se hayan incorporado al inmueble desde su construcción o adquisición, cuando tengan el carácter fiscal de mejora.*

*En tercer lugar, es cierto que no estamos ante un supuesto de doble imposición, si nos atenemos al criterio con el que ha sido fijado por el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987 (FJ 14). Efectivamente, existe coincidencia entre la materia imponible u objeto del tributo en la medida en el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el incremento de patrimonio que se grava en renta recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto sobre una parte del mismo elemento patrimonial, concretamente sobre el suelo en que se alza la construcción.*

*Sin embargo, el hecho imponible, en términos estrictamente jurídicos, no es el mismo, puesto que ha sido configurado de manera diferente. Esto descarta que se trate de un supuesto de doble imposición, lo que no es óbice para que el legislador, al gravar en parte la misma manifestación de riqueza y recaer ambos impuestos sobre igual materia, establezca técnicas para mitigar la carga fiscal final que sufre el contribuyente. Lo que no significa que esté obligado a ello, mientras se respeten los principios de imposición contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución. Esta era la razón que explicaba los coeficientes de abatimiento, que dejaron de aplicarse para las adquisiciones patrimoniales posteriores a 31 de diciembre de 1994.*

*Podemos concluir que la interpretación llevada a cabo por la Administración, confirmada por la sentencia que se impugna, fue ajustada a derecho puesto que sólo se produjo la tributación efectiva sobre las mejoras, no sobre el resto de la construcción y mucho menos sobre el suelo en que se edificaban. Resultaría un beneficio fiscal injustificado la aplicación de una reducción por el pago de un impuesto municipal que ha gravado un elemento patrimonial, elemento que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas no ha tributado con ocasión de la alteración patrimonial determinante del incremento de patrimonio imputable al sujeto pasivo.*

*CUARTO.- En segundo término y de manera subsidiaria [...] pretenden que se les aplique de manera proporcional la reducción sobre el importe satisfecho por el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en función del incremento de patrimonio efectivamente sujeto y por el que tributaron. Los interesados incluyeron en su autoliquidación los importes de las mejoras incorporadas a los dos inmuebles en el año 1995, concretamente, la instalación de una caldera y al acondicionamiento de la instalación eléctrica.*

*Sin que podamos entrar a valorar las serias dudas que supone admitir que el acondicionamiento de la instalación eléctrica pueda ser considerada mejora y no gasto, en los términos del artículo 35.a) de la Ley 18/191, puesto que no ha sido cuestionado en ningún momento ni por la Administración ni por la sentencia de instancia, esta pretensión tampoco puede tener una favorable acogida.*

*Del último párrafo de anterior razonamiento se desprende por qué debe ser rechazado. Como decíamos, la razón de ser de la reducción es paliar la carga fiscal del contribuyente. Ninguna carga fiscal añadida en renta de las personas físicas supuso el*

*que los recurrentes pagaran el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Lo único gravado con este tributo era el valor del suelo transmitido sobre el que se levantaban los inmuebles a los que se les incorporaron las mejoras, estas fueron las sujetas “efectivamente” en renta como incremento de patrimonio, nunca lo fue la parte correspondiente al suelo, ni tan siquiera el resto de la construcción. Como decíamos, aplicar la reducción parcial, como pretenden los recurrentes, supondría la obtención de un beneficio fiscal totalmente injustificado.*

[...]» (FFJJ 2º a 4º).

#### **IV.2. Cuota líquida y cuota diferencial**

**Interpretación del límite previsto en el artículo 65.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para socios de sociedades en transparencia fiscal de segundo grado (sociedad transparente socia de otra en transparencia fiscal).** [«La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica o complementaria, en los siguientes importes: [...] c) Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades. La deducción de estas cuotas, junto con los pagos a cuenta imputados correspondientes a las mismas, tendrá como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada, cuando concurren las siguientes circunstancias: 1. Que correspondan a sociedades transparentes de las previstas en las letras b y c del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en las que la imputación no se realice íntegramente a las personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que deriven los ingresos de la sociedad transparente, o a las personas físicas de cuyas actuaciones artísticas o deportivas deriven los ingresos para la sociedad transparente, o de las previstas en la letra a del mencionado artículo. 2. Que la tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades, en los términos que reglamentariamente se prevean. Cuando opere el límite a que se refiere el párrafo anterior se deducirá, adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados sobre la diferencia entre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades y las deducciones y bonificaciones a que se refieren los Capítulos II, III y IV del Título VII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades»]. **STS de 25 de octubre de 2012 (RC 2929/2010).**

«PRIMERO.- [...]

*La Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades supuso un cambio radical en la transparencia fiscal, configurando la misma como un régimen especial regulado en los artículos 75 a 77, siendo sin duda la más importante novedad del mismo, junto a la desaparición de la exclusión de las sociedades transparentes de segundo grado y aplicación del tipo marginal máximo del IRPF, la de someter a los sujetos pasivos, no solo a la obligación de declarar, sino también a la de ingresar la cuota del Impuesto de Sociedades.*

*Sin embargo, eran los socios los que recibían la imputación de cuotas y retenciones y pagos a cuenta llevados a cabo por la sociedad y los que, en su caso, obtenían el derecho a devolución (no la sociedad).*

*[...]*

*Así pues, a diferencia de lo que hasta entonces venía ocurriendo, la Ley 43/1995 obligó a las sociedades transparentes no solo a calcular su cuota impositiva, sino, ingresar su importe en el Tesoro, pero con la importante particularidad de que el derecho de devolución no se reconoce a aquellas, sino a los socios.*

*En fin, digamos que en cuanto a la tributación del socio persona física, la Disposición Final 4ª de la Ley 43/1995 dio nueva redacción a los artículos 52,3 y 54 y 100 de la Ley del IRPF entonces vigente, que era la Ley 18/1991, pero la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya acogió en su seno la tributación de los socios de sociedades transparentes (artículos 72 a 74) y al mismo tiempo introdujo una nueva limitación para los mismos que es la que ha originado el conflicto que hemos de resolver.*

*En efecto, el artículo 65 dispuso:*

*"La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes: (...) c) Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades."(Ello resulta en consonancia con lo dicho anteriormente respecto de los socios de sociedades transparentes de segundo grado).*

*Sin embargo, con la finalidad de evitar que la tributación progresiva en el IRPF quedara desvirtuada a través de la interposición de formas societarias, el precepto sigue diciendo:*

*"La deducción de estas cuotas, junto con los pagos a cuenta imputados correspondientes a las mismas, tendrá como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada, cuando concurren las siguientes circunstancias:*

*1.º Que correspondan a sociedades transparentes de las previstas en las letras b) y c) del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en las que la imputación no se realice íntegramente a las personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que deriven los ingresos de la sociedad transparente, o a las personas físicas de cuyas actuaciones artísticas o deportivas deriven los ingresos para la sociedad transparente, o de las previstas en la letra a) del mencionado artículo.*

*2.º Que la tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades, en los términos que reglamentariamente se prevean.*

*Cuando opere el límite a que se refiere el párrafo anterior se deducirá, adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados sobre la diferencia entre la cuota íntegra del*

*Impuesto sobre Sociedades y las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del Título VII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. "*

*Por su parte, el artículo 58 del Reglamento de la Ley dispone:*

*"1. A efectos de lo previsto en el art. 65 c) de la ley del Impuesto, se entenderá por tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este Impuesto por la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada.*

*El tipo medio efectivo del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos, correspondiente a la base liquidable general, por esta última. Este tipo se expresará con dos decimales.*

*2. Por tributación efectiva del Impuesto de Sociedades se entenderá el resultado de aplicar el tipo efectivo por la base imponible.*

*El tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones a que se refieren los Capítulos II, III y IV de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, por la base imponible. Este tipo se expresará con dos decimales."*

*Así pues, el precepto legal establece como límite máximo a las deducciones el que resulte de la aplicación del tipo medio de gravamen en el IRPF (que, como se sabe, es el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos, correspondiente a la base liquidable general, por esta última) a la parte de base liquidable que correspondan a la base imponible imputada al socio y siempre que tratándose de sociedades a las que se refiere la Ley (cuestión que no es objeto de controversia, en el presente caso), la tributación efectiva en IRPF sea inferior a la del Impuesto de Sociedades (por tributación efectiva, se entiende en el caso del IRPF, el resultado de aplicar el tipo medio efectivo a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada y en el caso del Impuesto de Sociedades, el resultado de aplicar el tipo efectivo por la base imponible. Este tipo efectivo será el resultante de dividir la diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones y bonificaciones del IS entre la base imponible de este Impuesto).*

*De esta forma, es decir, fijando como límite máximo de la deducción de cuotas, el que resulte de la aplicación del tipo medio de IRPF a la parte de base liquidable que corresponda a la base imponible imputada, la transparencia fiscal puede determinar la anulación del IRPF, pero no reconocer un crédito fiscal o derecho a devolución en éste último.*

*Y claro es que como el límite juega solo cuando la tributación efectiva por IRPF sea inferior a la del IS, la conclusión que se alcanza es que cuando ocurra lo contrario, es decir, cuando la tributación por IRPF sea superior, ésta última se hará efectiva. Dicho de otra manera, en la proyección de la transparencia fiscal en IRPF siempre se paga de más, si procede, por este Impuesto, pero nunca se paga de menos, porque se quiere que*



*la tributación en Sociedades actúe como mínima y no que el sistema origine crédito frente a la Hacienda y derecho a devolución.*

*Que por disposición de la Ley, las rentas obtenidas por las sociedades transparentes imputadas a sus socios estén sometidas a una tributación mínima, es norma que puede ser calificada de tanto más rigurosa cuanto menor sea la tributación del socio en IRPF, pero ello es consecuencia del designio del legislador de hacer desaparecer el acogimiento al régimen de transparencia fiscal, como medio de demorar o incluso eludir el IRPF.*

[...]

*CUARTO.- [...] la cuestión que plantea el recurso de casación es si a los efectos de aplicación del límite establecido en el artículo 65 de la Ley 43/1995, debemos estar al de la sociedad "Gestión de Urbanización Mediterránea" cuya cuota integra del Impuesto de Sociedades era de 170.418.268 ptas. y su tipo de tributación efectivo asciende al 34,84%, o a la de su participada, "Construcciones Alvaca, S.L." cuya cuota es 0 y tipo de tributación efectivo es 0.*

*Y la respuesta no puede ser sino desestimatoria del motivo y confirmatoria de la sentencia, en la medida en que el artículo 65.c) de la Ley 40/1998 determina que "la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto...en los siguientes importes: c)"Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal... así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades".*

*Así pues, la deducción, pero también la limitación que se recoge a continuación ("La deducción de estas cuotas, junto con los pagos a cuenta imputados correspondientes a las mismas, tendrá como límite máximo..."), y a la que nos hemos venido refiriendo en el Fundamento de Derecho Primero, se aplica tanto a la cuota satisfecha como a la cuota imputada.*

*Como dice la sentencia, existen dos cuotas: de un lado, la satisfecha por "Construcciones Alvaca, S.L." que es 0 y, de otro, la cuota imputada por "Gestión de Urbanización Mediterránea". La cuota "satisfecha" por "Construcciones Alvaca, S.L." es 0 (según se expone tuvo pérdidas que pudieron ser compensadas con los beneficios de (Gestión de Urbanización Mediterránea) y esa es la que ha de imputar a quien hoy es la parte recurrente; pero también debe tenerse en cuenta la cuota imputada por "Gestión de Urbanización Mediterránea" a "Construcciones Alvaca, S.L.", que asciende a 170.057.803 ptas. y como el tipo efectivo medio en IRPF de quien podría obtener la devolución es 0, resulta claro que la expresada cantidad tiene el carácter de mínima, según se ha explicado antes con detalle, por lo que el motivo debe ser desestimado.*

*QUINTO.- Nos referimos ahora al segundo motivo, articulado de forma subsidiaria, respecto a la respuesta dada por la Sala de instancia a la pretensión, también formulada subsidiariamente, de que en el concepto de "pagos a cuenta" utilizado por el último párrafo del artículo 65.c) de la Ley 40/1998, del IRPF, debe incluirse la cuota pagada por la sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal, evitando así que el IRPF se convierta en un impuesto regresivo y confiscatorio.*

*La sentencia confirma el criterio del TEAC que, partiendo de una interpretación conjunta de los artículos 65 y 85 de la Ley 40/1998 (éste último, referido a las devoluciones de oficio, cuando el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados sea superior al importe de la cuota resultante de la liquidación), llega a la conclusión de que son éstos, pagados por la sociedad transparente, los únicos que podrán ser objeto de devolución, pero no la cuota satisfecha, porque ello supondría tanto como no hacer efectivo el régimen de tributación mínima en Impuesto de Sociedades, al que antes nos hemos referido.*

*Por nuestra parte, y remitiéndonos a las consideraciones realizadas en el Fundamento de Derecho Primero sobre el régimen de deducciones en el régimen especial de transparencia fiscal de la Ley 43/1995, hemos de indicar una vez más que la devolución no se realiza a la sociedad transparente, sino a los socios, con la particularidad que para las persona físicas se impone el régimen de tributación mínima del Impuesto de Sociedades, lo que supone que el párrafo del precepto objeto de controversia no puede suponer el reconocimiento de lo que pretende evitarse, debiendo entenderse, efectivamente, en el sentido de que cuando no proceda la devolución de la cuota satisfecha por la sociedad, por aplicación del límite establecido, si procederá, en cambio, la devolución del importe de las retenciones, y pagos a cuenta soportados por la sociedad, que hemos denominado antes ingresos anticipados y que se imputan al socio al margen del signo que tenga la cuota impositiva. Si no se devolvieran al socio los conceptos antes indicados, se produciría un exceso sobre la cuota mínima que constituye el límite establecido» (FFJJ 1º, 4º y 5º).*

## **V. REGÍMENES ESPECIALES**

### **VI. GESTIÓN**

#### **VI.1. Pagos a cuenta: retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.**

**La independencia entre la obligación de retener y la obligación principal tiene una dimensión temporal, por lo que extinguida la segunda no puede exigirse autónomamente la primera. Concorre enriquecimiento injusto en la exigencia extemporánea de la obligación de retener. STS de 28 de noviembre de 2012 (RC 4184/2011).**

*«TERCERO. [...] es patente que la sentencia impugnada desconoce, debiendo conocer, la doctrina de esta Sala sobre el punto controvertido (conurrencia de enriquecimiento en la exigencia extemporánea de la obligación de retener). La explicación que la sentencia ofrece sobre el punto controvertido descansa en una doctrina sobre "la independencia" de la obligación principal con respecto a la obligación de retener que es superada de modo explícito en las sentencias de contraste.*

*Efectivamente, en dichas sentencias, y, en esencia, se sostiene que esa independencia entre la obligación de retener y la principal, que expresamente se reconoce, tiene una dimensión temporal, y que extinguida la obligación principal no puede exigirse autónomamente la "obligación de retener".*

*La sentencia de instancia desconoce esta doctrina, debiendo, insistimos, por razones temporales, conocerla y sin dar una explicación que justifique el separarse de ella.*

[...]

*CUARTO.- [...] la importancia de esta doctrina, como casi siempre sucede, radica en su esencia, no en los detalles. Por ejemplo, la esencia de la cuestión no reside en si hubo o no declaración del sujeto pasivo, lo que a veces se aduce por la Administración, sino si hubo o no "obligación principal"; pues este razonamiento confunde la "obligación de declarar" con la "obligación tributaria", lo que evidentemente implica confundir conceptos no equiparables, y que son independientes lo que explica que la "obligación tributaria" exista, y, sin embargo, pueda no concurrir la "obligación de declarar".*

*Para determinar si hay "enriquecimiento injusto", o, "sin causa" sólo hay que manejar dos parámetros: existencia de retención de un lado; de otro, cumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo sin deducción, en todo o en parte, de la retención previamente pactada.*

*Por último, hemos de insistir en la importancia de estos conceptos cuyo incumplimiento injustificado da lugar al vicio denunciado: "enriquecimiento injusto" o "enriquecimiento sin causa" que configura un atentado patrimonial sin justificación alguna y cuya práctica sistemática acerca dicha conducta al campo delictivo» (FFJJ 3º y 4º).*

**En el mismo sentido, SSTS de 5 de noviembre de 2012 (RCUD 338/2009, FJ 4º) y de 13 de junio de 2012 (RCUD 145/2009, FJ 2º).**

**En los supuestos de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, el jugador residente en territorio español, sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas, no puede deducir el ingreso a cuenta del impuesto sobre no residentes practicado por el club al satisfacer la cantidad pactada a la entidad no residente a la que el jugador tiene cedidos sus derechos de imagen. STS de 11 de octubre de 2012 (RC 3249/2010).**

*«(...) la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas, impone un régimen específico de imputación de rentas que en lo sustancial está recogido actualmente, en el artículo 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tal régimen de imputación tiene lugar en el caso de que concurren los requisitos exigidos en los dos primeros números del artículo 2. Tres, en que bajo el Título de "Tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización", se señala:*

*"1. Las personas físicas sujetas por obligación personal de contribuir incluirán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado tres cuando concurren las circunstancias siguientes:*

*a) Que hubieren cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en esta letra, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física fuese no residente.*

*b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.*

*c) Que la persona o entidad con la que mantengan la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 de la Ley*

43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física sujeta por obligación personal de contribuir.

2. La inclusión a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado anterior por los actos allí señalados”.

De esta forma, a partir de la entrada en vigor de la Ley 13/1996, el apartado que acaba de transcribirse obliga a comparar dos cantidades:

La primera de ellas viene determinada por los rendimientos íntegros de trabajo obtenidos por la persona física (en este caso, jugador) a que se refiere el apartado primero en un período impositivo, como consecuencia de la relación laboral, mientras que la segunda viene determinada por la suma de los referidos rendimientos íntegros obtenidos como consecuencia de la relación laboral más la total contraprestación satisfecha por la persona o entidad con la que se constituye la relación laboral (en este caso, Club) para la obtención de la cesión del derecho de imagen, debiendo venir referida la cantidad igualmente a un período impositivo, con la finalidad de que los términos de comparación sean homogéneos.

Pues bien, si la primera cifra no es inferior al 85% de la segunda o, dicho de otro modo, si lo satisfecho al jugador o a una tercera persona como contraprestación por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen, excede del 15 por 100 de la cuantía resultante de sumar dicha contraprestación a los rendimientos del trabajo satisfechos por el empleador/cesionario de tales derechos, el jugador deberá integrar en la base imponible del IRPF dicha cuantía total.

De esta forma, cuando concurren los requisitos que se han expuesto, el legislador ha diseñado un sistema que nos recuerda al de transparencia fiscal en el Impuesto de Sociedades, pues se imputan a la base imponible de la persona física (jugador) el importe de la contraprestación que el empleador/cesionario de los derechos de imagen satisface a una sociedad, primer cesionaria de esos mismos derechos, si bien con la particularidad de quedar omitidos de la imputación los demás socios de aquella.

En cambio, cuando el importe satisfecho a la persona física o a una tercera persona por la explotación de los derechos de imagen no excede del 15 por 100 antes referido, cada contraprestación tributará en función de su naturaleza jurídica: la procedente de la relación laboral, como rendimiento de trabajo y la derivada de la cesión de la explotación de derechos de imagen, como rendimientos del capital mobiliario, pues el artículo 37.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (según redacción ordenada por el artículo 2.2 de la Ley 37/1996), dispone que tendrán tal consideración: "g) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización." (En el mismo sentido, artículo 25.4.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

Por lo expuesto, en la Sentencia de 28 de enero de 2011 (recurso de casación 4201/2007), se ha resumido lo que supone este régimen de la siguiente forma:

*"1º) Tributan como rendimientos del trabajo personal las contraprestaciones satisfechas directamente por los clubes de fútbol a sus jugadores, excepto las originadas por la utilización de su imagen.*

*2º) Tributan como rendimientos de capital mobiliario y quedan sujetas a retención, las cantidades que por derechos de imagen abonen directamente los Clubes a los deportistas (no a las entidades que actúan como intermediarias).*

*3º) Se incluyen en el Impuesto sobre la Renta de los deportistas, como una categoría especial de renta, distinta de la de rendimientos del trabajo y de los rendimientos del capital mobiliario, las cantidades satisfechas por los Clubes a terceros por la utilización de la imagen de los deportistas, siempre que los rendimientos del trabajo obtenidos por éstos en el periodo sean inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos y de las cantidades percibidas de las entidades cesionarias de los derechos de imagen."*

*Y expuesto lo anterior, hemos de señalar que el apartado 9 del artículo 2.Tres de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre (hoy apartado 8 del artículo 92 de la Ley del IRPF vigente), dispone lo siguiente:*

*"9. Cuando proceda la inclusión a que se refiere el apartado uno, la persona o entidad a que se refiere la letra c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.*

*Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo a lo previsto en el artículo 27, apartado uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, practicándose el ingreso a cuenta sobre dicho valor.*

*La persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado uno deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.*

*Reglamentariamente, se regulará el tipo del ingreso a cuenta".*

*De esta forma, en el caso de darse los requisitos expuestos, y especialmente la regla de 85% y 15%, se obliga al empleador/cesionario de los derechos de imagen (Club) a realizar un ingreso a cuenta con ocasión de las cantidades entregadas a la entidad no residente por la cesión de los derechos de imagen, y como el mismo tiene el carácter expresado y no el de retención, resulta que la cantidad que finalmente desembolsa aquél ha de ser la convenida en el contrato de cesión más el importe del ingreso a cuenta, sin que, como vamos a ver, ello genere derechos en el deportista. Por ello, la única explicación que se ha encontrado a la norma que impone el ingreso a cuenta es la de que el legislador ha intentado evitar que se acuda al mecanismo de entidades no residentes, siempre difíciles de controlar por la Hacienda Pública.*

*Y a la hora de producirse la imputación en el IRPF del jugador, han de incorporarse a la base tanto las cantidades satisfechas por la cesión del derecho de explotación del derecho de imagen como el ingreso a cuenta (artículos 2.Tres.3 de la Ley 13/1996 y 92.3 de la Ley del IRPF actualmente vigente).*

*En fin, el referido ingreso a cuenta no puede configurarse como retención según lo antes dicho y no se hace figurar su importe como deducible en el apartado 4 del artículo 2.3 de la Ley 35/2006, sin que la persona física pueda alegar violación del artículo 31 de la Constitución, porque ella tributa exclusivamente en función de la renta imputada y el ingreso a cuenta se realizó por el empleador/cesionario (Club).*

*Ahora bien, lo expuesto, que conduce necesariamente a la desestimación del motivo, no impide que haya de hacerse alguna reflexión acerca del sistema, pues aún diseñado al estilo del régimen de transparencia fiscal, supone una percepción por parte de la Hacienda Pública del ingreso a cuenta, a la que se añade la que se obtiene por la tributación en IRPF por parte del jugador, al que se le imputa la contraprestación de la cesión de los derechos de imagen, pero no se le permite deducir del importe del referido ingreso a cuenta.*

*Se trata de una situación de doble tributación por una misma renta, que pretende hacerse desaparecer con la simple referencia, meramente retórica, que se contiene en algunas resoluciones administrativas, y desde luego también en la sentencia impugnada, a un posible expediente de devolución de ingresos indebidos. Ello se evitó en la Sentencia, antes referida, de 28 de enero de 2011, en que el recurso se planteaba por el Club que se había visto sometido a regularización, pues entonces se pudo argumentar: "El criterio de la sentencia, que niega el ajuste por tratarse de dos conceptos impositivos distintos, afirmando, no obstante, que el Club tiene derecho a la devolución de las cuotas ingresadas por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (obligación real) mediante el inicio a instancia de parte del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, no puede compartirse ya que la Inspección tenía obligación de reconocer de oficio el derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, si al final de las actuaciones así resultaba del expediente, ante lo que disponía el art. 53.2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, lo que concuerda con lo que establecían los artículos 4 y 10 del Real Decreto 1163/1990 » (FD Sexto )."*

*Por lo expuesto, se desestima el motivo, y aún cuando no podemos adoptar la solución de la sentencia que acabamos de transmitir por obvias razones procesales, sí podemos manifestar nuestro criterio, en el sentido de que una Administración que sirve con objetividad de los intereses generales, tal como dispone el artículo 103.1 de la Constitución, está obligada a iniciar el procedimiento necesario para acabar con la situación de doble tributación que se acaba de transcribir» (FJ 3º).*

**Retenciones. Imposibilidad de que la Administración tributaria liquide al retenedor la retención no practicada cuando el sujeto pasivo ha realizado el ingreso correspondiente con la autoliquidación del impuesto. STS 4 de noviembre de 2011 (RCUD 315/2008).**

*"(...) tema que aquí nos ocupa: si autoliquidada correctamente la cuota por el sujeto pasivo del tributo, puede después la Inspección liquidar y reclamar el ingreso de las retenciones al empleador obligado por la Ley a practicarlas.*

*(...)*

*como reiterábamos hace bien poco, en nuestra sentencia de 13 de enero de 2011, con cita de lo dicho en la de 18 de febrero de 2010,*

*"(...), el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.*

*Todo ello, naturalmente, no impide que la Administración Tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente".*

*A destacar, en relación con esta doctrina, que su sustancial vigencia no altera lo dispuesto por el artículo 82 de la Ley 40/98 para el supuesto de que el obligado a retener no hubiere practicado la retención o lo hubiera hecho por un importe inferior al debido, en cuyo caso el perceptor puede no obstante deducir de la cuota que abone la cantidad que debía haber sido retenida, puesto que lo que en la norma se disciplina no es la posición del retenedor sino la del sujeto pasivo del tributo . (...)" (FJ 2º y 3º).*

**El obligado a realizar el ingreso a cuenta es el empleador, aunque quién vendiese las acciones fuera otro, por cuanto tal operación deviene de la prestación de servicios personales (laboral) al mismo. STS 14 de octubre de 2011 (RC 6119/2007).**

*"(...) En torno a la misma cuestión y para un caso idéntico en el que el BBVA actuaba en concepto de sucesor del Banco de Comercio, nos hemos pronunciado en la recientísima sentencia de 5 de octubre de 2011, en la que sobre el particular dijimos que*

*"Es cierto que tanto el artículo 98 de la ley 18/91 como el 41 de su Reglamento disponían que tenían la obligación de retener las personas jurídicas y entidades que satisficieran o abonaran rentas sujetas al impuesto, y que no es hasta la ley 40/1998, artículo 82.2 , donde se vino a establecer la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta por aquellas entidades donde presten servicio los contribuyentes, cuando el rendimiento fuera abonado por otra entidad vinculada a ella, pero no lo es menos que el artículo 26 de la ley 18/91 , tras la modificación de la ley 66/1997 , permitió que la oferta de las acciones pudiera realizarse por la propia empresa o por otras empresas del grupo de sociedades, ampliando el beneficio fiscal establecido a "la entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores, así como en el caso de grupos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio , a "la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores de las sociedades que formen parte del grupo"*

*Siendo todo ello así, este Tribunal tiene que compartir la argumentación de la Sala de instancia, ya que el artículo 98 de la Ley debe interpretarse en relación con lo que disponía el 26, según la redacción dada por la ley 66/97, lo que implica que quien estaba obligado a realizar el ingreso a cuenta era el empleador, aunque quien vendiese*

*las acciones fuera otro, ya que la causa de atribución de los derechos de opción era la prestación de servicios personales al Banco de Comercio.*

*Por otra parte, esta interpretación no implica aplicar retroactivamente la ley 40/1998, ya que la exención prevista en el artículo 26 de la ley 18/91 para este tipo de retribuciones en especie, después de la modificación introducida, se recogió prácticamente en los mismos términos en la posterior normativa, lo que explica la nueva redacción del artículo 82.2 de la ley 40/1998". (...)” (FJ 2º).*

**Retenciones por el pago de los derechos federativos satisfechos a determinadas entidades por los servicios prestados por determinados jugadores. STS 26 de octubre de 2011 (RC 4515/2007).**

*“(...) el debate queda circunscrito en este motivo a dilucidar si conviene la calificación de rendimientos del trabajo sometidos a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas a la cantidad que el CLUB DEPORTIVO MALLORCA abonó a determinadas sociedades gestoras residenciadas en el extranjero en contraprestación de los derechos económicos derivados de los federativos correspondientes a diversos jugadores.*

*El fondo del asunto queda limitado, pues, al tratamiento fiscal de los derechos federativos; en realidad, de las cantidades que en tal concepto perciben diversos jugadores del Club a través de determinadas sociedades gestoras residenciadas en el extranjero en lo referido a las retenciones sobre las cantidades satisfechas. Se denuncia, así, la improcedencia de considerar que los pagos efectuados a terceros por la cesión de los derechos económicos derivados de los derechos federativos de determinados jugadores deban imputarse a éstos como rendimientos de trabajo personal.*

*Los llamados "derechos federativos" no son otra cosa que la inscripción del jugador, a efectos de la obtención de la correspondiente licencia para que el jugador pueda participar en partidos y competiciones oficiales, a nombre del club con el que mantiene la correspondiente relación laboral, según se desprende de la normativa reguladora, en concreto, de diversas resoluciones del Consejo Superior de Deportes que aprobaron los estatutos de la Real Federación Española de Fútbol, a través de la cual se recoge, igualmente, la normativa establecida por los organismos internacionales F.I.F.A. y U.E.F.A. y el Reglamento General de la misma, cuyo libro XII, regula la materia. De la citada normativa se desprende que los titulares de los derechos federativos son, exclusivamente, los clubes mientras dure la relación laboral con el jugador, que los mismos pueden ceder o transmitir, temporal o definitivamente, dichos derechos a otro club, siempre con consentimiento del jugador, y que, de la cantidad percibida por la cesión o traspaso, el futbolista tendrá derecho a un porcentaje que no podrá ser inferior al 15 por 100, extinguiéndose en el momento de la cesión o traspaso la relación laboral entre el jugador y el club cedente.*

*Los cobros efectuados por los jugadores profesionales, por mediación de terceros residentes en el extranjero, deben ser considerados como rendimientos del trabajo personal, pues tiene su causa y razón de ser, precisamente, en la relación laboral que vincula al futbolista con la entidad pagadora, habida cuenta de la naturaleza de tales derechos federativos, sólo susceptibles de titularidad por los clubes, de suerte que las*



*sumas percibidas, en lo que exceda de los límites a que se contrae el porcentaje que, en caso de traspaso, puede percibir el jugador, no pueden tener otra consideración que la de retribución por razón del trabajo personal, en los términos del artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores.*

*Los pagos a terceros (generalmente, sociedades gestoras domiciliadas en el extranjero) de la remuneración por parte de los clubes de derechos de imagen a los jugadores profesionales de fútbol --y, ocasionalmente, de otros deportes-- al constituir para el receptor último rendimientos propios del trabajo personal están sometidos a retención, sin que el hecho de que los pagos sean efectuados a terceros desvirtúe esa calificación y la consiguiente obligación de retener e ingresar lo retenido. La regularización de las retenciones se entiende con el pagador al margen de que el receptor de las rentas correspondientes sobre la que recae la retención sea un tercero en la relación jurídico laboral.*

*Resulta innecesario, para la cuestión que nos ocupa --la procedencia de regularizar determinadas retenciones sobre pagos que tienen su origen en derechos federativos-- fundamentar su exigibilidad en la existencia de un contrato simulado. La posición del tercero no residente en la relación jurídico-económica que sirve de título a los abonos, es la de un mero mediador, esto es, un mandatario del jugador en virtud de la relación interna que regule ese mandato, lo que convierte en innecesario el recurrir al concepto de simulación, pues no hay en este caso contrato simulado alguno, sino una relación en que su apariencia formal y la realidad económica y jurídica que subyacen a ella son coincidentes, lo que elimina conceptualmente la simulación, que únicamente puede basarse en la discordancia entre una y otra.*

*En el caso que nos ocupa hubo pagos a terceros que no tenían la consideración de sociedades deportivas, y tales pagos se caracterizaron por su opacidad sin que la inspeccionada facilitara documentación requerida para justificar el origen) de los pagos y el contrato que los causaba. Es igualmente un hecho evidente que los pagos tenían relación con la relación laboral del jugador. En consecuencia, la Administración Tributaria actuó correctamente, y también la Audiencia nacional al confirmar la liquidación por retención, considerando que la causa de los pagos era la relación laboral, por lo que debían calificarse como rendimientos de trabajo sujetos a retención.*

*Como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado el derecho federativo tiene, en efecto, una vertiente económica, pero ello en ningún modo significa --como pretende la recurrente-- que jurídicamente puedan tratarse de forma autónoma o separada el derecho subjetivo de carácter federativo y el derecho económico dimanante de dicho derecho subjetivo de carácter federativo*

*En realidad, con este motivo el club recurrente pretende que esta Sala valore nuevamente las pruebas aportadas en la instancia; valoración que condujo a la calificación de las cantidades satisfechas a las entidades no residentes como rendimientos del trabajo. (...)” (FJ 5º).*

**Solicitud de devolución por retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando habían transcurrido dos años desde la presentación de la autoliquidación. Necesidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos teniendo en cuenta la obligación principal. Devengo: no tiene lugar cuando se trata de retención, que procede cuando se produce el pago, sin referencia al hecho imponible y a su devengo. STS 5 de mayo de 2011 (RC 5703/2007).**

*“(…) La retención se configura como un deber que pesa sobre el contribuyente y el sujeto pasivo retenedor, por el cual el contribuyente perceptor de unos rendimientos debe soportar las retenciones correspondientes y el retenedor viene obligado a detraer de los rendimientos sujetos a IRPF que satisface la parte normativamente prevista, declararla e ingresarla. A pesar de constituirse la retención en una obligación autónoma, que impone deberes desconectados de la obligación principal, no puede dejar de desconocerse la vinculación existente entre la obligación de retener y la obligación principal de la que trae causa, de suerte que aquella se configura materialmente como ingresos anticipados y provisionales en referencia y a cuenta de la obligación principal del contribuyente, por lo que sólo cabe una devolución de ingresos indebidos por haberse producido una retención en exceso en relación a la diferencia entre el deber de ingresar del contribuyente conforme a su obligación principal y la retención padecida. Existe una obligación tributaria principal entre la Administración Tributaria y el contribuyente derivada de la realización del hecho imponible, y una relación autónoma de esta entre el retenedor y la Administración Tributaria, pero inescindiblemente vinculada a la obligación principal, de tal forma que una de las peculiaridades del IRPF es que el ingreso derivado de la realización del hecho imponible no se hace íntegramente, sino que se articula un procedimiento por el cual se genera una obligación no principal y se procede a ingresar una cantidad no por el contribuyente sino por un tercero ajeno a la obligación tributaria principal, y es posteriormente al calcular la cuota diferencial cuando surge la inescindible vinculación entre ambas obligaciones puesto que las cantidades retenidas deben tenerse en cuenta a efectos de determinar la correspondiente minoración de la prestación correspondiente derivada de la obligación principal; con lo que el derecho a la devolución surge cuando las retenciones se han realizado en exceso, más este exceso no puede determinarse sino una vez determinada la prestación de la obligación principal.*

*Delimitado el carácter autónomo de la obligación de retener en los términos vistos, resulta a todas luces improcedente la pretensión articulada en la demanda en cuanto pretende la devolución de las retenciones indebidamente practicadas con carácter independiente y desvinculada de la prestación principal; efectivamente debe tenerse en cuenta la cuantía de la retención, la de la cuota líquida y la diferencia entre ambas, y sólo cuando existe un exceso de la primera sobre la segunda cabe la devolución, en tanto que sólo cuando exista obligación tributaria principal es factible la retención, la devolución requiere no sólo que efectivamente se haya producido la misma, sino también de la existencia y cuantía de la propia obligación principal. En definitiva, carece de objeto la pretensión articulada en torno a la devolución de la retención practicada, más cuando la recurrente al enterarse de la retención, según afirma, en 12 de marzo de 2002, había presentado las autoliquidaciones por la obligación principal por los ejercicios anteriores, desconociéndose absolutamente el resultado de las mismas y si hubo liquidaciones provisionales o definitivas; tal y como se desprende del artº 85 de la Ley 40/1998. (...)” (FJ 3º).*

**Elevación al íntegro. Sólo resulta aplicable a los supuestos en los que la contraprestación íntegra no pueda ser conocida con certeza por otros medios. STS 9 de marzo de 2011 (RC 6217/2006).**

*“(…) el primer motivo alude a la infracción del artículo 36. apartado 1, párrafo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 8 de Septiembre de 1978, en relación con el artículo 151 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2384/1981,*

*de 3 de Agosto, al haber estimado la sentencia impugnada la improcedencia de la elevación al íntegro en la determinación de la base imponible.*

*El criterio de la sentencia, que considera probados los rendimientos que fueron realmente satisfechos, debe ser confirmado, de acuerdo con lo que también declaramos en la sentencia referida de 2 de Noviembre de 2002.*

*La elevación al íntegro constituye un método presuntivo de determinación de bases, aplicable a aquellos supuestos en que la contraprestación íntegra no pueda ser conocida con certeza por otros medios, y de ahí que la doctrina de la Sala, sentencias de 31 de Julio de 2000, 12 de Febrero de 2001, 2 de Noviembre de 2002, 1 de Julio de 2009 y 2 de Octubre de 2009, entre otras, no haya excluido la posibilidad de destruir la presunción mediante la prueba de que los rendimientos fueron inferiores de los que cabría deducir de la elevación al íntegro, quedando abierta, pues, la posibilidad de que pueda probarse la contraprestación íntegra devengada.*

*En el presente caso es obvio que la Inspección no debió acudir a la vía de las presunciones, al no cuestionarse la cuantía de los rendimientos realmente satisfechos sin retención, y de ahí que la Audiencia Nacional tomara dicha cuantía como base de la retención. (...)" (FJ 4º).*

## **B) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS NO RESIDENTES**

### **I. SUJECCIÓN AL IMPUESTO**

#### **I.1. Rentas exentas.**

**Requisitos que deben cumplirse para aplicar la exención de tributación de los beneficios obtenidos en España cuando la sociedad perceptora es residente en un Estado miembro de la Unión Europea y matriz de la sociedad española. STS de 21 de marzo de 2012 (RC 5228/2008).**

*«SÉPTIMO.- Los requisitos exigidos por el art. 13, apartado 1, letra g) del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes para que no se produzca una retención en la fuente, por operar la excepción son los siguientes:*

- 1) Que ambas sociedades, matriz y filial estén sujetas y no exentas de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados Miembros de la Unión Europea.*
- 2) Que la distribución de beneficios no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.*
- 3) Que ambas sociedades revistan alguno de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros.*
- 4) Que la participación directa del capital social de la filial española sea de, al menos, en 25 por 100. Dicha participación ha de mantenerse ininterrumpidamente durante el*

*año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se mantenga durante el tiempo necesario para completar el año.*

*5) Asimismo, la sociedad matriz no puede residir en un territorio o país calificado como paraíso fiscal.*

*No obstante, la exención de retención en origen se exceptúa cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se ostente directa o indirectamente por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, salvo que concurra alguno de los supuestos siguientes:*

*a) Que la sociedad matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad de la filial.*

*b) Que tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales.*

*c) Que se pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen especial.*

*OCTAVO.- La sentencia recurrida llegó a la conclusión de que no había quedado suficientemente acreditada ninguna de las contraexcepciones a la excepción a que se refiere la normativa aplicable en base a la siguiente fundamentación:*

*"Respecto a la excepción a la aplicación de la exención a): cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial. Se dice que la entidad holandesa realiza actividades de coordinación financiera, de gestión, de administración, y la actora en concreto expone que se trata de actividades de constitución y gestión de tesorería "netting system" de desarrollo de los procesos empleados en la fabricación de productos aromáticos a través de PSGE (desarrollo y mejora de proceso de fabricación de aromas), y actividades como revisión de balances y cuentas trimestrales, actividades comerciales, y aprobación de presupuestos.*

*Conforme a la prueba practicada, la Administración considera que tan solo se puede considerar relacionado con la actividad de la filial al PSGE (Process Services Group Europe) que consiste en el desarrollo de nuevos productos aromáticos. Sin embargo, no consta que Aromatics posea medios materiales y humanos que permitan llevar a cabo ese proceso de mejora en la investigación y fabricación de aromas. Por lo que no está acreditado que Aromatics realice esas actuaciones de investigación y mejora en la fabricación que el grupo PSGE efectúa ni que Aromatics pueda llevar a cabo ese trabajo sin recursos para tales actividades.*

*Respecto a la excepción b): tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales. Esto es la implicación de la matriz en la gestión y administración de su filial, pero no parece que Aromatics pueda llevar a cabo esta labor puesto que conforme a la documentación remitida a consecuencia del requerimiento fiscal a Holanda consta que tiene como empleados entre 10 y 19, y tiene tres administradores extranjeros, dos de ellos americanos que no parece que ejerzan funciones de control administrativo o de gestión de la filial.*

*Debe entenderse que toda empresa en relación con sus filiales efectúa una variedad de servicios, fundamentalmente de carácter técnico, comercial y administrativo, cuyos costes en principio, los soporta la sociedad Matriz, repercutiendo los mismos a sus filiales. En todo caso, lo que debe quedar claro en esa relación es la constancia o fehaciencia de cada una de las transacciones realizadas entre las sociedades. No existe en este caso una dependencia de la filial respecto de la entidad matriz que evidenciase que por su volumen se encargara del control financiero de la anterior, no constan facturas entre las dos entidades, ni consta que Aromatics percibe remuneración alguna por su gestión y control en IFF Benicarló.*

*Respecto de la c): pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra. Aromatics se constituyó en 1977 en Irlanda, cuando tenía su residencia en Bermuda, en el año 1995 adquirió el 100% de IFF Benicarló y trasladó su residencia a Países Bajos. Y alega la actora que ese cambio de residencia no tendía a beneficiarse de ningún régimen fiscal, sin embargo no existen motivos económicos válidos que determinen ese traslado si no es el de obtener una exención en materia fiscal".*

*Frente a esta fundamentación la recurrente mantiene que en el presente caso se cumplen claramente los dos últimos supuestos de la excepción " porque es evidente que la actividad y tecnología desarrolladas por mi representada no solo que requieren, sino que aparece demostrado que comportan una dirección de medios materiales (incluso gestión de tesorería) u personales (sobre todo en la materia nuclear de la producción y procesos productivos en el ámbito del PSGE, antes explicado) desde la matriz; y que la constitución y el desarrollo de las actividades de una y otra de las sociedades citadas obedecen a la motivación económica válida puesta de manifiesto en el expediente y comprobada por la Inspección. Una prueba deductiva de que ello es así es que la Inspección desvía la cuestión hacia la letra a), introduciendo la dependencia de una última matriz residente en USA; y que el TEAC vuelve a desviar la cuestión hacia la letra c), porque la b) aparece claramente acreditada por las autoridades holandesas, y ello de suyo será más que suficiente, y de hecho y Derecho lo es, para aplicar la exención".*

*NOVENO.- Los motivos deben rechazarse, ya que bajo el ropaje de cuestión jurídica lo que en realidad plantea la recurrente es su disconcordancia con la valoración de la prueba efectuada por la sentencia de instancia [...]*

*Es cierto que en el presente caso se denuncia la vulneración por la sentencia de las reglas de la sana crítica, pero la fundamentación dada no puede calificarse de arbitraria ni irrazonable.*

*Aunque IFF Benicarló, S.A., y Aromatics Holding Ltd son entidades residentes en España y Países Bajos, respectivamente, y están sujetas y no exentas a los Impuestos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en sus respectivos países de domicilio, concurriendo los demás requisitos para que opere la exención, entró en juego la cláusula antiabuso al constatarse que la matriz principal del grupo residía en Estados Unidos.*

*Por lo que respecta a a segunda contraexcepción que es negada por la Sala, la dirección y gestión de IFF Benicarló, S.A., por parte de su matriz, mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, el Tribunal niega la suficiencia de la prueba practicada para poder concluir que las funciones de*

*supervisión y gestión que decía realizar Aromatics Holdings Ltd respecto de IFF Benicarló, S.A., eran bastantes para mantener que estuviere implicada en la dirección y gestión, desarrollando las funciones y potestades propias de tal actividad, conclusión lógica porque la existencia de cierto personal adscrito a la entidad no significa por sí solo que desde la matriz se ejerzan funciones de efectiva dirección y gestión, máxime cuando se había acreditado la realización de gastos de administración por IFF Benicarló, S.A., y la ubicación de todos los documentos relativos a la gestión de la entidad en las dependencias de la filial en Benicarló.*

*Respecto a la tercera contraexcepción, la argumentación de la Sala también ha de considerarse lógica, al no existir en las actuaciones justificación de que el traslado a Países Bajos de la matriz respondiese a razones económicas válidas y distintas del disfrute de la exención, pues las circunstancias que señala la recurrente para justificar su decisión, la situación en el centro de Europa, y cerca de las más importantes plantas de fabricación de productos químicos aromáticos, existían con anterioridad a 1995.*

*Frente a todo lo anterior no cabe alegar la implantación empresarial de la sociedad matriz de segundo nivel, IFF Netherlands BV en la Unión Europea, y la distribución de dividendos a la misma por Aromatics Holdings Ltd, ya que la cuestión debatida es la tributación de los dividendos satisfechos por IFF Benicarló, S.A. a su matriz holandesa "Aromatics Holding Limited".*

*Por otra parte, la Sala no considera necesario el planteamiento de cuestión prejudicial, por entender que la legislación española transpone correctamente la Directiva 90/435/CEE, correspondiendo a Tribunal interno determinar si concurren o no los requisitos establecidos para la aplicación de la exención» (FFJJ 7º a 9º).*

## **II. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**Determinación de la existencia de un establecimiento permanente en territorio español. Aplicación preferente del convenio para evitar la doble imposición entre el Estado Español y la Confederación Helvética (firmado el 26 de abril de 1966). Actuación por medio de agente permanente. Concluida la existencia de un establecimiento permanente han de imputarse al mismo todas las rentas que obtenga. STS de 12 de enero de 2012 (RC 1626/2008).**

*«PRIMERO.- Expone la sentencia recurrida que "el debate en este proceso contencioso-administrativo suscita una cuestión nuclear consistente en determinar si, a los efectos del impuesto sobre la renta de no residentes, Roche Vitamins Europe actuaba en nuestro país a través de un establecimiento permanente. A título subsidiario, y sólo para el caso de que la primera cuestión reciba una respuesta afirmativa, procederá abordar el examen de los errores en el cálculo de la base imponible que denuncia la recurrente".*

*Y esas mismas cuestiones son las que se proyectan al recurso de casación que hemos de resolver.*

*Pero antes de resolver estas cuestiones, la sentencia expone como pórtico las principales características de los contratos que unían a Roche Vitamins Europe LTD y Roche Vitaminas, S.A, en los términos que figuran en el Fundamento de Derecho Segundo, en el que se dice:*

*"(..).- Para el análisis del primer extremo conviene tener presente que, a partir del 1 de julio de 1999, Roche Vitamins Europe se encontraba vinculada con la sociedad anónima española Roche Vitaminas en virtud de dos contratos, uno de fabricación y otro de promoción.*

*Mediante el primero, Roche Vitamins Europe, licenciataria de ciertas fórmulas, know-how, patentes y marcas en los sectores farmacéutico, cosmético y de la alimentación animal, contrató a Roche Vitaminas, propietaria en nuestro país (San Fernando de Henares -Madrid-) de unas instalaciones destinadas a la fabricación de bienes de los indicados sectores, para su posterior venta. Roche Vitaminas se obligaba a elaborar y empaquetar los productos, así como a venderlos a la compañía suiza, siguiendo las órdenes de esta última, que se comprometía a adquirirlos. El precio se determinaba para cada año en función de los costes de producción, a los que se añadía un margen señalado conforme a criterios de mercado. Roche Vitaminas se responsabilizaba de los defectos debidos a una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez manufacturados los bienes.*

*Por el segundo contrato, Roche Vitaminas asumía la promoción en España de las mercancías que Roche Vitamins Europe le compraba, así como la de aquellas otras que esta empresa helvética adquiriese en operaciones intracomunitarias. Además, en virtud de este negocio, la primera cedía en arrendamiento a la segunda un almacén de 22 metros cuadrados para depositar los productos antes de su distribución a los clientes. En cualquier caso, el precio de venta a terceros se fijaba por Roche Vitamins Europe, que emitía y enviaba las correspondientes facturas, aunque las órdenes de compra podían gestionarse indistintamente por cualquiera de las dos compañías, sin que, no obstante, le cupiese a la española alterar o negociar las condiciones de venta ni aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. La remuneración consistía en un 2 % de las ventas en España, que se sumaba a los costes incurridos por Roche Vitaminas, y en 750 pesetas por cada metro cuadrado de superficie del almacén alquilado.*

*Ambos contratos, como se subraya en la demanda, supusieron un cambio de estrategia, por el que Roche Vitaminas, hasta entonces fabricante, importadora y vendedora de bienes, pasó a producirlos para un único cliente -Roche Vitamins Europe-, que posteriormente procedía a su introducción en el mercado; se perseguía reducir costes, centralizándolos en un sólo país: Suiza.*

*[...]*

*CUARTO.- El Convenio para evitar la doble imposición entre el Estado Español y la Confederación Suiza (firmado el 26 de abril de 1966) establece en su artículo 7 que "los beneficios de una empresa en un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él".*

*El artículo 5 se dedica a la definición de dicho establecimiento y se transcribe a continuación en lo que interesa al presente recurso de casación:*

*"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.*

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; g) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes a mercancías o recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma."

Por lo tanto, como bien nos describe la sentencia aquí impugnada, que razona la aplicación preferente del Convenio sobre la LIRNR, son dos las circunstancias que conforme al precepto transcrito determinan la existencia de establecimiento permanente: o bien que exista un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad o bien que ésta actúe a través de una persona con poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, contratos no limitados a la compra de bienes o mercancías. Basta una de dichas circunstancias para que la aplicación del Convenio conduzca a la existencia de establecimiento permanente.

Inicialmente, la sentencia, en efecto, entiende que Roche Vitamins Europe no efectuaba toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España, pero, a partir de los dos contratos que unían a las empresas intervinientes, el de fabricación y el de promoción, llega a la conclusión de que la recurrente actuaba por medio de agente permanente.

Dicha conclusión se alcanza teniendo en cuenta: 1º) que la actividad de promoción suponía tener que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe; 2º) a la actividad de promoción se añade la de fabricación, respecto de la cual se pone de relieve que si bien la entidad Roche Vitaminas, S.A no tenía capacidad de concluir contratos, sin embargo del Modelo de Convenio de la OCDE, autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de "concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como, precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye. Así lo deduce la sentencia de la redacción del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, señalando que "Todos los indicios apuntan a que Roche Vitaminas actuaba como un agente dependiente de Roche Vitamins Europe. Su actividad de fabricación se



*reducía a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus directrices y asumiendo únicamente el riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad comunicados, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez fabricados los productos."*

*No puede aducirse que la sentencia utilice un Modelo posterior al Convenio Hispano-Suizo, en la medida en que la propia OCDE, en abril de 1997, recomendó a las Administraciones tributarias de los Estados miembros seguir los criterios fijados en el Modelo de Convenio actualizado en la medida de lo posible a los efectos de aplicar e interpretar la red de Convenios fiscales.*

*A través de lo resumidamente expuesto, la sentencia, que confirma la resolución del TEAC, llega a la misma conclusión que ésta última a partir de la utilización del concepto de "local fijo", utilizado en el Convenio.*

*En efecto, se argumenta en dicha Resolución:*

*"Tercero: La primera parte de la anterior definición hace depender el establecimiento permanente de la existencia de un lugar fijo en el que una empresa efectúe su actividad, total o parcialmente, lo que se traduce, en este caso, en determinar si la reclamante la efectúa o no en las instalaciones de que Roche Vitaminas, S.A., es titular en San Fernando de Henares..., lugar fijo en que, según el expediente, se lleva a cabo la elaboración de productos de acuerdo con las instrucciones cursadas por la empresa suiza. El punto determinante radica, por tanto, en decidir si en dicho lugar efectúa ésta su actividad. Ante todo ha de observarse que el Convenio no determina en virtud de qué título la empresa no residente ha de utilizar el lugar fijo en cuestión, siendo claro, por tanto, que no se exige titularidad dominical y ni siquiera condición de arrendatario; basta, por tanto, que disponga del lugar fijo para llevar a cabo en él su actividad. Esto nos lleva a plantear si la actividad empresarial de fabricación que se lleva a cabo en aquellas instalaciones es ejercida por la reclamante o por la titular de las mismas, porque en el primer caso -si la actividad es la de la interesada- habrá de concluirse que estas instalaciones constituyen establecimiento permanente de la misma en el sentido del Convenio. Dicha actividad consiste en la producción y venta de determinadas mercancías, según se deduce de los antecedentes.*

*Cuarto: Pues bien, de los dos contratos firmados con Roche Vitaminas, S.A., y a los que se hizo referencia anteriormente, se deduce que tanto la fabricación como la venta de productos son dirigidos desde Suiza por la interesada, la cual dispone la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España. Es ella quien dispone qué se ha de fabricar y cuánto, en qué plazos, a quién ha de venderse y a qué precio, según se desprende de los antecedentes expuestos. La retribución que satisface a Roche Vitaminas, S.A., consiste en la restitución de costes, tanto directos como indirectos, incluidos los de utilización del capital, en que incurren las instalaciones y medios localizados en España para atender sus pedidos. Dichos medios productivos pertenecen a Roche Vitaminas, S.A., pero, en virtud de la relación existente entre ésta y la reclamante, está claro que quien dispone de todos ellos es esta última, siendo de señalar que están exclusivamente dedicados al servicio de la entidad suiza. De ahí que no pueda mantenerse que las actividades de fabricación y venta que se*

*desarrollan en España constituyan actividad empresarial de Roche Vitaminas, S.A., sino de la reclamante. En efecto, acudiendo a la definición de actividad empresarial que esta misma invoca, ha de tenerse en cuenta que la ordenación por cuenta propia de tales medios de producción la lleva a cabo la reclamante; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial de fabricación y venta de estos productos, no afectan a Roche Vitaminas, S.A., sino a la interesada. La sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza. Por tanto, hemos de concluir que en este caso concurre la primera de las circunstancias reguladas en el artículo 5º del Convenio y que, por tanto, la interesada efectúa sus operaciones mediante establecimiento permanente en España.*

*Quinto: No es suficiente para desvirtuar la anterior conclusión lo alegado por la interesada en el sentido de que el modelo de gestión utilizado es común en varios tipos de industria y que la forma de determinar el precio de facturación de Roche Vitaminas, S.A., a aquélla está admitido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Respecto de lo primero, aun admitiendo que el procedimiento seguido fuera común en otros ámbitos, la solución jurídico-tributaria habría de ser la misma: la condición de empresario ha de atribuirse a quien lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Y con respecto al artículo 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, es cierto que al regular cómo valorar las operaciones vinculadas, admite el método consistente en añadir al coste de producción "el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes"; esta norma tiende, en definitiva, a reconstruir el valor de mercado y se basa en entender a éste como la suma del coste y el margen habitual de beneficio que el sujeto obtiene con carácter general. Pero en el caso contemplado, el margen que Roche Vitaminas, S.A., obtiene sobre el coste de producción nada tiene que ver con el mercado, sino que, según la cláusula 2 del contrato de fabricación que obra en el expediente (folio 784) al coste se añade el margen "que retribuya la financiación de la fabricación de los productos por Roche" (es decir, por Roche Vitaminas, S.A.); esto significa que, como se anticipó, lo percibido por la entidad española está en función de su estructura interna de costes y no del mercado, lo que justifica que en el anterior Fundamento se definiera a dicha retribución como una pura restitución de costes".*

[...]

*QUINTO.- El segundo motivo del recurso, aducido con carácter subsidiario, plantea el tema de si toda la actividad económica del no residente, que desarrolla para ella el agente dependiente, constituye una actuación a través del establecimiento permanente.*

*La resolución del TEAC eliminó de la base de liquidación las ventas realizadas a clientes portugueses, con lo que como dice la sentencia impugnada, subsiste el problema respecto de las ventas llevadas a cabo desde España y respecto de ellas, aquella se limita a señalar que "en la medida en que se trate de productos obtenidos en el establecimiento permanente español, han de imputarse a éste en virtud del artículo*

*5.1 del Convenio con Suiza, por lo que el proceder de la Inspección es en este punto conforme a Derecho". (En el referido precepto se indica que "A los efectos del presente Convenio, la expresión <<establecimiento permanente>> significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.")*

*La sentencia, al contestar a la alegación de que la base comprenda solo el margen normal de fabricación, pone de relieve que hay actividades aisladas que para la Sala no han sido determinantes para afirmar la existencia un establecimiento permanente (en concreto, la actividad de comercialización), pero una vez que se ha reconocido la existencia del dicho establecimiento, también debe incluirse el beneficio derivado de la venta de los productos.*

*Esta solución debe mantenerse pese a la extensa argumentación desplegada en defensa del segundo motivo, pues la sentencia entiende atribuible al establecimiento permanente la actividad de promoción, a lo que ha de añadirse que, independientemente de a quien le correspondiese la formalización de los contratos y la fijación de los precios, también recoge la sentencia que la mercancía aparecía depositada en el local arrendado a Roche Vitaminas, S.A. gestionándose las órdenes de venta por una y otra empresa, de forma indistinta y que aquella percibía un 2% de las ventas en España. Todo ello, justifica la imposición en España, según lo dispuesto en el artículo 7.1 y 2 del Convenio Hispano- Suizo.*

*[...]» (FFJJ 1º, 4º y 5º).*

### **III. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

**Los pagos realizados por un club de fútbol a una entidad no residente para adquirir los derechos deportivos de un jugador no residente constituyen rentas obtenidas en España en concepto de rentas del trabajo sometidas al impuesto sobre la renta de los no residentes y con obligación de la entidad pagadora de practicar e ingresar la retención a cuenta del mencionado impuesto. STS de 29 de junio de 2011 (RC 5944/2007).** Contiene voto particular que remite al sostenido en la STS de 11 de octubre de 2010 (RC 3632/2007).

*«(...) a juicio de esta Sala las cantidades satisfechas por el Real Club Celta de Vigo a RFPP son fruto de la cesión por el anterior Club a que pertenecía el jugador (Atlético Independiente de Avellaneda) a favor de RFPP (1 de julio de 1999, folios 698 a 690 de expediente), no del nuevo pacto entre el jugador y el Celta de Vigo, pues no otra conclusión se desprende de las cláusulas del contrato, a cuyo tenor:*

*<<"I.- Que LA COMPAÑÍA es titular de los derechos deportivos y/o derechos económicos derivados de los derechos deportivos relativos al jugador de fútbol profesional D. MARIO HECTOR TURDO, en adelante en este contrato EL JUGADOR, que actualmente está jugando en la primera plantilla del club ATLETICO INDEPENDIENTE DE AVELLANEDA estos derechos de los que es titular LA COMPAÑÍA tal y como han definido en este apartado se les denominará de ahora en adelante en el presente contrato LOS DERECHOS.*

*II.- Que EL CLUB está interesado en la adquisición de LOS DERECHOS y en contratar a EL JUGADOR mediante la suscripción del oportuno contrato laboral del jugador profesional para la primera plantilla de su primer equipo por un periodo de tres (3)*

*temporadas y la opción de ampliación por dos (2) mas en las condiciones que en contrato anexo se detallan.*

*Temporada 1999/2000*

*Temporada 2000/2001*

*Temporada 2001/2002*

*III.- Que EL JUGADOR ha prestado su consentimiento al traspaso objeto del presente contrato y está dispuesto a suscribir el oportuno contrato laboral de jugador profesional con el club.*

*IV.- Que habiendo llegado EL CLUB y la COMPAÑÍA a un acuerdo para la venta de LOS DERECHOS por parte de ésta última a favor del primero">>*

*Por lo tanto, cuando se concluyó el contrato entre el club cedente y el adquirente de los derechos federativos, el jugador todavía no estaba unido laboralmente con el Celta de Vigo.*

*Como se dijo en la sentencia de esta Sala de 11 de octubre de 2010:*

*<<"En realidad nos encontramos ante una novación subjetiva (artículos 1203.2 y 1205 de nuestro Código civil), mediante la que el «Valencia CF» ocupó la posición del sujeto inicialmente obligado, el «River Plate», haciendo frente a una obligación de pago que a este último concernía en cumplimiento de la normativa argentina.*

*La consecuencia de cuanto se ha expuesto es que las cantidades satisfechas por el «Valencia CF» a «Futbolistas Argentinos Agremiados» no pueden ser calificadas como rendimientos del trabajo personal de don Arnaldo Ariel Ortega sometidos a retención a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas español, por lo que este motivo de casación debe ser estimado y casada la sentencia combatida en el particular que venimos analizando">>*

*Debe por ello estimarse el recurso contencioso-administrativo, y anular por contrario a Derecho el acto objeto del mismo, con las consecuencias inherentes, en su caso, al resarcimiento de los costes de la garantía prestada para obtener la suspensión, así como la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, también en su caso» (FJ 2º).*

**La inclusión del canon satisfecho por la filial española a la matriz coreana, en cumplimiento del contrato de licencia y asistencia técnica, dentro del importe de la contraprestación, a efectos de cuantificar los derechos aduaneros a la importación, resulta incompatible con la tributación de esas cantidades en el impuesto sobre la renta de no residentes, como rentas obtenidas en España por la matriz coreana sin establecimiento permanente. STS de 31 de enero de 2011 (RC 1219/2006).**

*«Por otra parte debemos detenernos en la contradicción que supone la exigencia de derechos de importación con la liquidación de los royalties que derivan de los contratos celebrados por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como rendimientos obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente por parte de Samsung Corea como quedó acreditado en las actuaciones.*

*Esta cuestión fue planteada en la instancia, impugnándose la respuesta dada por el TEAC, que negó la existencia de contradicción entre la sujeción directa por obligación real en el Impuesto sobre Sociedad de los beneficios obtenidos por las sucursales de empresas extranjeras en España, y la inclusión de los cánones en el precio de las mercancías importadas y que constituye parte de su coste.*

*Frente a este criterio en la demanda se alegó que considerar que los royalties constituyen un mayor valor en aduana de las mercancías importadas es tanto como admitir que forman parte de la transmisión de la propiedad de las mercancías, lo que resulta incompatible con el propio concepto de canon que debe implicar una cesión de uso, pero no una transmisión de propiedad, por lo que de producirse dicha transmisión de modo efectivo los pagos derivados de la misma no tendrían la consideración de renta obtenida en España y, en consecuencia, no deberían haber estado sometidos a tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*El Abogado del Estado, ante la respuesta dada al motivo por la Sala, señalando que no le compete resolver sobre la procedencia o improcedencia de la tributación, en materia de Renta de no Residentes, al limitarse su competencia a la revisión del acto administrativo, se remite al criterio sentado por el TEAC, achacando a la parte, en todo caso, que el motivo no se articulase por el cauce del art. 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional.*

*No podemos aceptar la oposición que formula el Abogado del Estado, respecto a la inadecuación del motivo utilizado, toda vez que existió pronunciamiento de la Sala, aunque éste implicara no entrar en el fondo, por entender que no tenía relación con la cuestión controvertida.*

*Esto sentado, lleva razón la recurrente cuando denuncia la incompatibilidad entre los derechos de importación y el Impuesto sobre la Renta de No residentes, ya que si se considera que el canon es una parte de la contraprestación por la importación carece de sentido la sujeción al Impuesto sobre Sociedades por los rendimientos derivados del contrato de licencia y asistencia técnica» (FJ 4º).*

**En el mismo sentido STS de 16 de febrero de 2011 (RC 2894/2006, FJ 2º).**

**Cómputo del plazo dispuesto para solicitar la aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición y la devolución consiguiente, cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que derivasen de la aplicación de ese convenio. STS de 20 de junio de 2011 (RC 4249/2009).**

*«A) El artículo 20.4 del Reglamento del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por Real Decreto 326/1999, en su redacción original, establecía un plazo de dos años, contado desde la fecha del ingreso o de la retención, para solicitar la aplicación de un convenio de doble imposición y la devolución consiguiente cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que derivasen de la aplicación de ese convenio. Disponía también que el Ministro de Economía y Hacienda podría declarar, a condición de reciprocidad, que el referido plazo fuese de cuatro años.*

*Esa redacción original estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, siendo modificada por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero (BOE de 1 de febrero), que*

*previó un plazo general de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del periodo de declaración e ingreso de la retención. En esta nueva redacción se facultaba al Ministro de Hacienda para que, en el supuesto de falta de reciprocidad, dispusiese un plazo distinto.*

*El 6 de agosto de 2004 entró en vigor el nuevo Reglamento del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE de 5 de agosto), cuyo artículo 16.4, con una redacción prácticamente idéntica, mantuvo el plazo de cuatro años.*

*Por último, la Orden 3626/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprobó el modelo 210 de declaración ordinaria, para declaraciones presentadas a partir de enero de 2004, señala en su disposición primera, apartado Cuatro.1: "Declaración ordinaria, modelo 210. [...] Las declaraciones con solicitud de devolución podrán presentarse a partir del término del periodo de declaración e ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que motivan la devolución, en los siguientes plazos: a) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, excepto el supuesto contemplado en la letra b) siguiente: tratándose de rentas devengadas hasta 31 de diciembre de 2002, dos años, tratándose de rentas devengadas a partir de 1 de enero de 2003, cuatro años, salvo que el Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, establezca un plazo distinto. b) Si la solicitud deriva de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición, tratándose de rentas a las que se refiera una Orden de desarrollo del Convenio, siempre que ésta se encuentre vigente en el momento del devengo, en el plazo previsto en dicha Orden. c) En los restantes casos, cuatro años».*

*B) Es pacífico que el aquí recurrente tuvo su residencia en Marruecos durante el ejercicio 2000 y también lo es que, en tal condición, se le aplicaba el convenio hispano-marroquí para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio. Ahora bien, durante el mes de abril de 2000 (único admitido en este recurso de casación) percibió retribuciones por importe de 4.940.201,98 euros de la empresa Telefónica Móviles España, S.A., que resultaron sujetas a una retención del 25 por 100, «una vez conocida su condición de no residente», importando la retención 1.235.050,50 euros; también recibió otras retribuciones que ascendieron a 10.732,36 euros, satisfechas también por Telefónica Móviles España, S.A., a las que se aplicó una retención del 48 por 100, tal y como consta en los certificados expedidos por la mencionada sociedad que obran en el expediente.*

*Aduce el Sr. Barrenechea que, sabiendo que no procedía ninguna retención, entendió que las practicadas por el pagador fueron ad cautelam, por si finalmente no cumplía las condiciones de residencia en Marruecos; sin embargo, esta explicación se compadece mal con las circunstancias fácticas relatadas, puesto que se le aplicaron retenciones por el abono de rentas del trabajo con porcentajes distintos en idéntico mes: en el pago de 4.940.201,98 euros, como si fuera no residente en España (25 por 100), y en el de 10.732,36 euros, atribuyéndole la condición de residente en nuestro país (48 por 100), tal y como lo atestiguan el artículo 79 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 9 de febrero), y los artículos 24.1.a) y 30.2 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de no residentes y normas tributarias (BOE de 10 de diciembre).*

*Pero es que, además, Telefónica Móviles España, S.A., le siguió abonando retribuciones los meses de mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2000, practicándole retenciones por las rentas del trabajo abonadas como si fuera residente en España.*

*Todo lo expuesto se explica porque, como acredita uno de los certificados expedidos por Telefónica Móviles España, S.A., incorporado al expediente administrativo, don Julián Barrenechea Rodríguez prestó sus servicios en esa compañía desde el 26 de septiembre de 1996 hasta el 13 de noviembre de 2000, y desde el 1 de octubre de 1999 hasta su fecha de baja estuvo desplazado en Marruecos en concepto de comisión de servicios, prestándoselos a la empresa Meditelecom, domiciliada en Marruecos, por cuenta de Telefónica Móviles España, S.A.*

*Como el certificado de residencia en Marruecos durante el año 2000 fue extendido por las autoridades tributarias de ese país el 22 de marzo de 2001, salvo que el Sr. Barrenechea acreditara ante Telefónica Móviles España, S.A., su residencia fiscal en Marruecos previamente a su abono, y no hay documento en el expediente que induzca a pensar que lo hizo, la empresa estaba obligada a practicar retención sobre todas las rentas del trabajo que le satisfizo en el mes de abril de 2000, incluso aunque conociera que residía ya en Marruecos.*

*Telefónica Móviles España, S.A., debía seguir considerándole residente en territorio español, en aplicación del artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias (BOE de 10 de diciembre), reteniéndole por el impuesto sobre la renta de las personas físicas mientras no se le acreditara lo contrario.*

*C) Ítem más, incluso si Telefónica Móviles España, S.A., entendía que el Sr. Barrenechea era ya residente en Marruecos, también debía retener sobre las retribuciones que le abonó en abril de 2000, a cuenta en tal caso del impuesto sobre la renta de los no residentes, mientras no le fuera aportado el documento acreditativo de la residencia en Marruecos. Así se lo imponía el artículo 14.2.b), primer inciso, del Reglamento del impuesto sobre la renta de los no residentes de 1999, en el que se dispuso que a, efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 30 de la Ley del Impuesto [que liberaba la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta cuando las rentas estuviesen exentas en virtud, en lo que ahora interesa, de un convenio para evitar la doble imposición], la procedencia de la exención debía justificarse mediante documentos acreditativos del cumplimiento de las circunstancias que determinen su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 del mismo precepto legal.*

*Por su parte, el inciso segundo del citado artículo 14.2.b) del Reglamento de 1999 anudaba relevantes consecuencias al retenedor que incumpliera lo previsto en su primer inciso y con posterioridad se determinase la improcedencia de la exención, haciéndole responsable como retenedor de la retención o del ingreso a cuenta no practicados.*

*Es menester recordar, además, que los pagadores de rentas sujetas al impuesto sobre la renta de los no residentes resultaban obligados a comunicar a los contribuyentes la retención o el ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfacían las rentas, indicando el porcentaje aplicado, pues así lo imponía el artículo 19.4 del Reglamento del impuesto sobre la renta de los no residentes de 1999.*

*D) Así pues, el Sr. Barrenechea conoció antes de que Telefónica Móviles España, S.A., le entregara el certificado de retenciones y antes de que presentara el resumen anual del ejercicio 2000, que se le habían practicado retenciones a cuenta, cuál era el porcentaje de la retención y el monto al que ascendieron, como certeramente afirma la Sala de instancia en el fundamento jurídico tercero in fine. Siendo así, resulta superfluo el debate sobre la naturaleza que cabe atribuir a una declaración resumen anual de retenciones.*

*En suma, ninguna razón justifica la inaplicación como dies a quo del cómputo del plazo de cuatro años previsto para solicitar la devolución el que expresamente contemplan los preceptos reglamentarios examinados, esto es, la fecha del término del período de declaración e ingreso de la retención, que en el caso enjuiciado fue, como no se discute, el 20 de mayo de 2000.*

*Las sentencias de esta Sala que el Sr. Barrenechea invoca para cimentar su tesis no sirven a tal efecto, puesto que conoció sin duda las retenciones que se le habían practicado por Telefónica Móviles España, S.A., sobre las retribuciones que le abonó dicha compañía en abril de 2000.*

*Tampoco se ha vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva, puesto que no se le impidió acceder a esta jurisdicción y defender sus pretensiones, como prueba este pleito, y los preceptos reglamentarios aplicables no plantean dudas interpretativas capaces de producir un resultado de indefensión. Al contrario, dejan muy claro el dies a quo y establecen un plazo más que suficiente para no perjudicar el derecho de los interesados a que les devuelvan las retenciones a cuenta o las cantidades ingresadas en el Tesoro por cuantías superiores a las que resultaban de aplicar un convenio de doble imposición.*

*En definitiva, eran extemporáneas las declaraciones-liquidaciones, modelo 210, del impuesto sobre la renta de los no residentes, sin establecimiento permanente, correspondientes al ejercicio 2000, que el Sr. Barrenechea presentó los días 17 de junio y 28 de octubre de 2004 con respecto a la devolución de las retenciones del mes de abril de ese ejercicio (al que ha quedado ceñido el presente recurso de casación)» (FJ 2º).*

#### **IV. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES**

#### **C) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

##### **SUCESIONES**

##### **I. Hecho imponible**

**Ejercicio del ius delationis. Existen sucesiones y por lo tanto dos hechos imponibles.**

**STS 14 de diciembre de 2011 (RC 2610/2008)**



*"(...)tiene plena virtualidad el artículo 1006 del Código Civil, en el que se establece que "Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el "ius delationis", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. En el supuesto de autos, doña Carmen tenía ese "ius delationis" desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren "ope legis" sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, según el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones.*

*Es este el criterio dominante de la doctrina, citada por el TEAC, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al ius delationis y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos.*

*Lo que, desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante (don Andrés Moro González) hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que "En las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto".*

*Excluida, pues, en este caso, una sucesión directa del sobrino respecto del tío, el caudal relicto de éste solo puede llegar a aquéllos, mediante los dos sucesivos pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos o nietos.*

*Así lo reconocieron los propios sujetos pasivos al solicitar del Juzgado de Primera Instancia la declaración de herederos ab intestato de la herencia del Sr. Moro González a su madre o abuela, y no debe olvidarse que la jurisprudencia de la Sala I del Tribunal Supremo (SS 23 de abril de 1958, 23 de mayo de 1955, 31 de diciembre de 1956 y 14 de marzo de 1978) conceptúa acto de adición a la herencia el hecho de pedir la declaración de herederos ab intestato, a los efectos del art. 999 del C.C.*

*El carácter excepcional que tiene el art. 1006 CC, hace que se imponga sobre los supuestos generales que se contienen en otros artículos (998, 999 y 991 CC) citados por el recurrente, que contemplan el normal caso de herederos directos sin interposición de un heredero anterior, por lo que su aplicación al caso no tiene relevancia. Tampoco es acogible la argumentación de que la hermana del causante no es sujeto pasivo del impuesto, pues, como se ha dicho, en virtud de la ficción jurídica recogida en el artículo 1006 citado, esta cualidad la adquiere por ministerio de la ley, desde el momento en que sus herederos aceptan la herencia de su tío, que podían, si lo hubieran tenido por conveniente, repudiar.*

*En el caso presente no ha habido confusión entre el concepto de hecho imponible del art. 3.1 de LISD, y el de devengo, pues en virtud de la constante referencia que se ha estado haciendo al supuesto excepcional del art. 1006 del CC, la adquisición se produce por la ficción jurídica de la aceptación por los herederos del heredero, lo que implica que no se está refiriendo el hecho imponible a la muerte, sino a dicha aceptación, que supone la adquisición de la herencia del primer fallecido.*

*Desde un punto de vista económico, también se impone la existencia de la dualidad de liquidaciones. En efecto, en circunstancias normales de que doña Carmen hubiera aceptado la herencia antes de su muerte, se habría liquidado el Impuesto de Sucesiones en la herencia de su hermano, cuyo caudal relicto se habría visto disminuido en su importe, por lo que al morir ella sería el montante resultante el que se transmitiría a sus hijos y nieta. No parece lógico que éstos se beneficien en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afecta al principio de capacidad contributiva (...)*". (FJ 2º).

**El art. 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1.987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no es aplicable a la liquidación previa de la sociedad de gananciales cuando muere uno de los cónyuges.**

**STS 17 de febrero de 2011 (RC 2012/2006)**

*"(...) sobre la cuestión en disputa se ha pronunciado este Tribunal Supremo en sentencia de 16 de diciembre de 2004, la que sin duda alguna sienta una doctrina contraria a la tesis de la parte recurrente, respecto de que el artº 27.1 sólo alcanza a la sucesión por causa de muerte, sin que quepa extenderlo a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, aún cuando esta tenga lugar por el fallecimiento de uno de los cónyuges. En tal sentido se recoge en la sentencia lo siguiente: "la doctrina que se propugna se refiere al concepto de "interesados" que señala el art. 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el art. 56.1 de su Reglamento. Es claro, como indicaba la sentencia recurrida, que el precepto de los arts. 27.1 y 56.1 indicados se refiere a las particiones y adjudicaciones realizadas con motivo de las sucesiones mortis causa: "en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión", es decir, con arreglo a las normas de los arts. 1051 y siguientes del Código civil, referidos a la partición de la herencia. Sus efectos se limitan a la partición de la herencia, sin que puedan extenderse a los arts. 1392 y siguientes del Código civil, referentes a la disolución y liquidación de gananciales, actos previos a los de partición de la herencia.*

*No existe, pues, en el texto legal una referencia a las particiones efectuadas con motivo de la liquidación de la sociedad de gananciales. Los citados arts. 27 y 56 sólo despliegan sus efectos en el campo tributario sucesorio. Aunque en el caso de autos la liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación, por haber fallecido el marido, sin embargo, ambos patrimonios, el de la masa hereditaria y el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas y la disolución de la segunda puede no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia ya que puede darse en otras situaciones jurídicas diferentes. La conclusión a que llega la sentencia recurrida, y que ésta Sala comparte, es que la adjudicación al cónyuge superviviente de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge superviviente no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue. La prueba es que el art. 45.I.B) 3 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara que estarán exentas las adjudicaciones que a favor de los cónyuges, y en pago de las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, se verifiquen a la disolución de la sociedad de gananciales y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales; en el mismo*

*sentido se manifiesta el art. 88.I.B) 3 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En ninguno de los dos preceptos se dispone nada acerca del principio de igualdad que deba guardarse en la adjudicación de los bienes, principio de igualdad que, en cambio, preside las adjudicaciones hereditarias a efectos tributarios". (...)*. (FJ 2º)

## **II. Sujeto pasivo.**

### **Obligación real de contribuir.**

#### **STS 24 de febrero de 2011 (RC 4164/2006)**

*"(...) en el caso de obligación real, el sujeto pasivo no residente tributa en el Impuesto de Sucesiones por la adquisición de bienes o derechos, si concurre respecto de ellos alguna de estas tres circunstancias: 1ª que estén situados en España; 2ª que pudieran ejercitarse en territorio español; y 3ª que deban cumplirse en el mismo.*

*Pues bien, la sentencia impugnada reconoce que lo que tuvo lugar con posterioridad a la fecha del fallecimiento de D. Santiago García Rovira fue, no la ejecución de las órdenes de transferencia dadas por él, sino la efectividad o materialización de las mismas, llegando a la conclusión de que en 5 de julio de 1997, fecha de fallecimiento del causante, las cantidades transferidas "no se encontraban en las cuentas corrientes designadas por el causante en España, lo cual de entrada excluye la obligación de la recurrente de tributar por las mismas (en España) de acuerdo con la obligación real de contribuir."*

*Ello supone que, efectivamente, respecto del dinero trasferido no se cumplía la primera de las circunstancias antes indicadas, que da lugar a la obligación real de contribuir, pero el hecho de que ello fuera así no supone que quedara excluida dicha obligación, pues también es aplicable aquella respecto de "los derechos que pudieran ejercitarse o hubieren de cumplirse en territorio español".*

*Y en este punto, no es que sólo se hubieran dado órdenes de transferencia; es que la propia sentencia reconoce que las entidades bancarias suizas habían remitido la documentación correspondiente con anterioridad al fallecimiento del causante, por lo que, en efecto, solo quedaba la materialización de la referida transferencia en territorio español, de tal forma el causante y, tras su óbito, su heredera, tenían derecho a que se produjera dicha materialización y es precisamente ello lo que también determina la obligación de contribuir. Esto es lo que quiere expresar el TEAC en su resolución cuando afirma que "las cantidades afectadas estaban ya a su disposición (se entiende que del causante) en ésta última entidad bancaria (esto es, FIBANC), aunque, materialmente, el dinero no entrara en la cuenta que en ella figuraba abierta a nombre de aquél hasta los días 8, 9 y 10 de julio de 1997".*

*Por otra parte, ésta es la solución que resulta conforme con la doctrina de los propios actos, pues la parte aquí recurrida, que, como tal, se opone a la inclusión en la base imponible del importe del dinero transferido a FIBANC, en cambio, ha considerado que no se encuentra depositado en los bancos suizos a efectos del legado del 45% dispuesto por el causante en favor de determinadas entidades, tal como indicó en su resolución el TEAC.*

*Finalmente, y precisamente por lo que acabamos de exponer, en el sentido de que los bancos suizos cumplieron sus obligaciones al remitir la documentación, es por lo que no resulta invocable la Sentencia dictada por la Sala de lo Civil en 17 de enero de 2001, en un supuesto en el que pese a la orden de transferencia dada por el cliente y cargo consiguiente en cuenta, la misma no tuvo efectividad, pues debe precisarse que las dictadas en primera instancia y en apelación condenaron a la entidad depositaria de los fondos al pago del principal y de los intereses correspondientes desde la*

*interposición de la demanda, sin que dichos extremos resultaran afectados en la referida Sentencia de 17 de enero de 2001.*

*Por ello, el motivo debe estimarse. (...)" (FJ 3º).*

### **III. Base imponible.**

#### **III.1. Cuantificación.**

**Determinación del ajuar doméstico. Supletoriedad del CC, no cabe acudir a la norma civil cuando resulta contraria a la tributaria. STS 26 de octubre de 2012 (RC 6745/2009)**

*"(...) A efectos fiscales, el art. tres de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, precepto que se halla desarrollado en el Reglamento de 8 de Noviembre de 1991, cuyo art. 23 dispone que "a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:*

*a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge sobreviviente..."*

*A su vez el art. 34.3 del referido Reglamento señala en su apartado dos que el valor del ajuar doméstico no minorará en el de los bienes que, por disposición del art. 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.*

*Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el ámbito tributario, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio.(...) (FJ 6º)*

#### **III.2. Reducciones de base.**

**Aplicación de la reducción en la base imponible por la transmisión de la empresa familiar prevista en el art. 20 de la Ley 29/1987.**

**STS 26 de octubre de 2012 (RC 6745/2009)**

*"(...) en la sentencia de 23 de Septiembre de 2010, cas. 6794/2005, tuvo ocasión de pronunciarse sobre el referido requisito.*

*Ahora, lo que se cuestiona en el presente caso es la fecha que ha de servir para marcar el momento de la constatación de la exención.*

*También nos hemos pronunciado sobre esta cuestión en la sentencia de 17 de Febrero de 2011, cas. 2124/06:*

*"1. En las adquisiciones por causa de muerte el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga el día del fallecimiento del causante. En las transmisiones a título sucesorio se entiende realizado el hecho imponible en el momento en el que fallece la persona del transmitente, con independencia del momento en que se realice la efectiva transmisión de los bienes. La fecha de la aceptación de la herencia no es en absoluto relevante a efectos del devengo del Impuesto sobre Sucesiones.*

*Como norma general, y salvo prueba fehaciente en contra, se tomará como fecha del fallecimiento y por tanto de devengo del impuesto la que figure en la correspondiente inscripción de defunción en el Registro Civil.*

*El Código civil sigue, pues, un sistema de inspiración romanística respecto de la adquisición de los bienes de la herencia, de modo que, aunque la sucesión se abre con el fallecimiento del causante, la adquisición de los bienes y derechos, cargas y obligaciones que forman parte de la masa hereditaria no se produce hasta que tiene lugar la aceptación de la herencia por parte del llamado a suceder, sin perjuicio de que todos sus efectos se retrotraigan al momento de la muerte del transmitente Pero a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones la adquisición hereditaria se entiende producida por el mero fallecimiento del causante, sin necesidad de aceptación.*

*Deben, pues, diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes. El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones no consiste en el fallecimiento del causante sino en la adquisición de bienes y derechos por medio de título sucesorio, de modo que en caso de que el llamado a suceder no llegara finalmente a adquirir los bienes no podría exigírsele la exacción del impuesto.*

*En definitiva, el devengo del impuesto se produce en la fecha del fallecimiento del causante, con independencia de que, si se prueba que posteriormente no se pudo heredar o que se renuncia a la herencia en debida forma, pueda devenir improcedente la exigencia del impuesto (sentencia de este Tribunal de 30 de septiembre de 1987 y 21 de mayo de 1988).*

*2. La adquisición en virtud de título sucesorio de una empresa individual o de un negocio profesional se beneficia de una reducción del 95% del valor correspondiente al objeto de la adquisición en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, siempre que se cumplan una serie de requisitos (grado de parentesco del adquirente, objeto de la adquisición, permanencia en el patrimonio del adquirente).*

*La concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de esta reducción debe ser objeto de prueba por parte del sujeto pasivo.*

*Al tratarse de un Impuesto --el de Sucesiones-- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en la fecha del devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión.*

*Como ha señalado este Tribunal en sentencia de 18 de marzo de 2009, el hecho de que la reducción prevista para la adquisición mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales se aplique sobre la base imponible, para hallar la base liquidable, no quiere decir que deba llevarse a cabo sobre la magnitud constituida por el valor global de la base imponible, entendido como valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, sino que debe recaer sobre el valor concreto de la empresa individual o negocio profesional de que se trate.*

*Requisito "sine qua non" para la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible es, pues, que el empresario o profesional obtenga su principal fuente de renta de su actividad, que será aquella que represente al menos el 50 por 100 de la base imponible del IRPF.*

*Los preceptos configuradores del beneficio fiscal analizado son los siguientes:*

*a) Artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que se dispone que "en los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de*

*dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo.*

*En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100".*

*b) Artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, Reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se remite la anterior, a cuyo tenor gozan de exención: "Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades".*

*c) Artículo 3 del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, a cuyo tenor: "1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad empresarial de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta.*

*A estos efectos se entenderá por principal fuente de renta, aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe agregado de las bases imponibles regular e irregular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales.*

*2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades empresariales de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a los bienes y derechos afectos a todas ellas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos empresariales".*

*De los preceptos que han quedado transcritos se desprende, tal como pone de relieve la recurrente, que la oficina de farmacia en nuestro caso es reconducible a la expresión "bienes y derechos necesario para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional" y que la explotación de la oficina de farmacia constituía la principal fuente de renta para D<sup>a</sup> Blanca Feijoo Salgado." (FJ 7º).*

**Reducción. Procede la aplicación de la reducción del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 a grupo familiar titular de una sociedad en la que la madre ejercía funciones directivas.**

**STS 23 de julio de 2012 (RCUD 400/2010) (FJ 4º)**

**Reducción. La aplicación de la reducción del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 No es incompatible con el ejercicio de la actividad de dirección y gestión el hecho de que el causante hubiera estado jubilado.**

**STS 3 de diciembre de 2012 (RC 596/2011) (FJ 2º)**

En el mismo sentido la STS 12 de mayo de 2011 (RC 6321/2008) (FJ 3º).

**Reducción. Aplicación de la reducción por minusvalía del art. 20.2.a) de la Ley 29/1987. No es necesaria que la minusvalía este declarada.**

**STS 7 de junio de 2012 (RCUD 3275/2011)**

*“(…) desde la perspectiva tributaria, el reconocimiento administrativo de la minusvalía no es constitutiva, sino simplemente declarativa. Sin embargo, respecto de determinados tributos, por ejemplo en el IRPF, como se ha visto, los medios de pruebas para acreditar la condición legal de minusválido, esto es tener un grado de incapacidad igual o superior a 33%, viene limitados a los expresamente contemplados en la citada normativa.*

*En el impuesto que nos ocupa, si bien en un principio se remitía a la regulación que sobre la cuestión se hacía al IRPF, y por tanto habría que acogerse a dicho régimen, tras la modificación introducida por el artº 61 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que da nueva redacción al artº 20.2.a), sólo se precisa que el grado de minusvalía esté "de acuerdo" con el baremo del art. 148 TRLGS, nada más, ni se exige que se haya declarado por el organismo competente al efecto, ni se limitan los medios de prueba para acreditar la condición legal de minusválido. (...)” (FJ 5º)*

### **III. Gestión**

**Liquidación sujeta a condición. Designación de legatarios a los hijos de un sobrino y a los que éste pueda tener en el futuro.**

**STS 3 de febrero de 2011 (RC 2000/2006)**

*“(…) en el presente caso, existe certidumbre en la institución de los hijos del sobrino del testador designados en el testamento, que hacen efectivos sus derechos desde el momento de la muerte del mismo y que, por consiguiente, pueden transmitirlos a sus herederos, efecto que no podría producir si la institución se subordinara a una condición suspensiva.*

*Cuestión distinta, es la incertidumbre que afecta a la magnitud de lo que se recibe, la cual finalizará cuando el hecho, que necesariamente ha de producirse, de que D. Luis Luis Ayxelá Frígola no puede tener más hijos, se haya efectivamente producido (término que actúa como resolutorio de la cuota recibida).*

*Por ello, y solo en lo que respecta al aspecto cuantitativo de los legados, la apertura de la sucesión del causante, a la vista de su disposición testamentaria, da lugar al nacimiento de una situación jurídica de pendencia, modalidad de las situaciones jurídicas interinas caracterizada según la doctrina más autorizada por ser "una situación de protección jurídica interina en favor de un sujeto transitoriamente indeterminado de un derecho subjetivo" y en la que tratan de compatibilizarse el objetivo de no quedar abandonados a su suerte los intereses de un incierto sujeto con la posibilidad de defender los propios los actuales beneficiarios. Y para ello, el ordenamiento jurídico atribuye dos clases de titularidades: la titularidad interina y la preventiva. La primera, en beneficio del sujeto indeterminado, tiene un cierto sentido de "officium", y puede ostentarla uno de los interesados (como pueden ser los herederos condicionales según los artículos 802 y 803 párrafo primero del Código Civil, los reservistas, en este caso, los recurrentes) o un tercero, con el carácter de "curator bonorum" (como en el supuesto de la institución de heredero condicional, si la administración de la herencia es encargada por el Tribunal a un tercero, ex artículo*

803, párrafo segundo, del Código Civil). En cambio, la titularidad preventiva, llamada así en previsión o prevención de resultado final, es la que ostentan los beneficiarios eventuales, quienes, como acaba de indicarse, puede ostentar también la titularidad interina.

Por tanto, esta situación de pendencia es similar a la regulada por el Código Civil bajo el título de "precauciones que deben adoptarse cuando viuda quede encinta" (artículos 959 a 967, ambos inclusive), pero, al margen de la duración limitada al tiempo de gestación, con la diferencia de que el artículo 959 prevé que como consecuencia de dicha circunstancia los derechos de los interesados pueden "desaparecer" o "disminuir", mientras que en el caso presente, a virtud de la disposición testamentaria solo puede producirse el segundo de los efectos indicados.

Por lo expuesto, y siendo así, se insiste, que los legatarios adquieren derechos desde la muerte del testador, y pueden transmitirlos a sus herederos, no resulta de aplicación el artículo 759 del Código Civil, sino el 799 del mismo, referido al termino incierto, en cuanto establece la que "la condición suspensiva no impide al heredero o legatario adquirir sus respectivos derechos y transmitirlos a sus herederos, aun antes de que se verifique su cumplimiento".

Y fiel reflejo fiscal de lo señalado es que sea igualmente aplicable el artículo 57, apartado segundo del Reglamento del Impuesto, de 15 de enero de 1959, recogido en la sentencia impugnada y que permite la liquidación del Impuesto de Sucesiones desde luego, sin perjuicio de las rectificaciones que proceden en su momento, para el caso de que dentro del término que necesariamente ha de producirse, se produzca el evento previsto por el testador. (...)" (FJ 5º).

#### **Liquidación complementaria. Escritura de partición de la herencia.**

##### **STS 17 de diciembre de 2012 (RC 1875/2011)**

"(...)Considera la Comunidad de Madrid, en definitiva, que «en la escritura de partición hereditaria presentada, se reconoce la realización de hechos relevantes para la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado y contiene una información adicional respecto de unos bienes declarados inicialmente, que debe tener trascendencia tributaria», por lo que, al no dársela, la sentencia recurrida vulnera el artículo 102.1, ha de entenderse, de la Ley General Tributaria de 1963, precepto quiso dar «la naturaleza jurídica de declaración tributaria a todo documento por el que se ponga en conocimiento de la Administración Tributaria datos relacionados con la realización del hecho imponible» (sic).

Pues bien, la Sala de instancia no niega la eventual calificación de la aportación a la Administración tributaria de la escritura pública de partición de la herencia como declaración tributaria complementaria, en el sentido del artículo 102 de la Ley General Tributaria de 1963, lo que dice es que «no es apta, por sí sola, para provocar la retroacción del procedimiento ya concluido e invalidar la condición de definitiva de que disponía la liquidación» (FJ 4º), y ese carácter definitivo que le atribuye a la liquidación preexistente, por haber venido precedida de una comprobación de valores, auténtica razón de decidir de la sentencia impugnada, ni siquiera es cuestionado por la recurrente. (...)" (FJ 2º).

**Intereses de demora. No procede el devengo de intereses de demora a favor de la Administración Tributaria por la diferencia entre la cantidad ingresada y la resultante de la liquidación administrativa posterior a los supuestos de expedientes de comprobación de valores cuando se acude procedimiento de declaración-autoliquidación opcional.**

##### **STS 17 de septiembre de 2012 (RCUD 414/2010) (FJ 3º).**

En el mismo sentido STS 14 de septiembre de 2012 (RCUD 256/2010)



#### **IV. Cuota**

##### **Aplicación de la tarifa a los colaterales afines en 2º y 3er grado.**

##### **STS 12 de diciembre de 2011 (RCUD 235/2009)**

*“(…) como ya decíamos en nuestra reciente Sentencia de 14 de julio de 2011 (rec. de casación para la unificación de doctrina 250/08), que se siga trayendo a colación como base comparativa una sentencia dictada por una Sala del Tribunal Superior de Justicia que no coincide en su doctrina con la clara y extensamente fundamentada posición sobre el particular adoptada por este Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de marzo de 2003 (recurso de casación 3699/1998), pretendiéndose ahora dar un vuelco en la misma sin una argumentación suficiente para alcanzar la finalidad perseguida, habida cuenta de que no son diferentes a las detalladamente consideradas en nuestra citada sentencia, que ha fundado tanto la decisión administrativa como la jurisdiccional alcanzada en la instancia:*

*“SÉPTIMO.- Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en la sentencia de instancia):*

*A) El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.*

*B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.*

*C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.*

*Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 -que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos-, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).*

*Y, además de que "donde la Ley no distingue no cabe distinguir", es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.*

*D) En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.*

*La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.*

*Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la "fictio iuris" de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de*

*segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II).” (FJ 1º).*

## **V. Especialidades forales**

### **Fiducia Aragonesa. Nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones.**

#### **STS 30 de enero de 2012 (RC 6242/2008)**

*“(…) «Para justificar tal mudanza conviene que nos detengamos en la naturaleza de la fiducia aragonesa.*

*Consiste en un título sucesorio propio y singular del derecho foral aragonés mediante el que el causante cede a una persona de confianza, llamado fiduciario, la labor de ordenar su sucesión y, en última instancia, la de escoger el o los herederos conforme a sus instrucciones (artículos 125, 126 y 127 de la Ley aragonesa 1/1999). El fiduciario puede hacer uso de sus facultades de forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiere dispuesto otra cosa (artículo 142.2 de la misma Ley). La tarea puede encomendarse, como en el caso que nos ocupa, al cónyuge superviviente, supuesto en el que el cumplimiento del encargo no queda sujeto a plazo (artículo 129.2). Habida cuenta de la naturaleza de esta institución, hasta que el fiduciario no ejecuta su cometido, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia (artículo 133.1) y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente (apartado 2 del mismo precepto). La misma disciplina mantiene hoy el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas, aprobado con el nombre de “Código del Derecho Foral de Aragón”, mediante Decreto legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (Boletín Oficial de Aragón de 29 de marzo).*

*Sobre esta institución del derecho foral aragonés se proyecta el artículo 54.8 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, autorizando, sin perjuicio de la liquidación que se gire al cónyuge superviviente, a practicar tantas liquidaciones provisionales como personas designadas en el testamento en cuanto posibles herederos, mediante el expediente de dividir entre todos ellos y en partes iguales la masa hereditaria. Una vez ejecutada la fiducia se practican las liquidaciones complementarias pertinentes, dando lugar a las correspondientes devoluciones, si a ello hubiere lugar.*

*Así pues, el mencionado precepto reglamentario permite liquidar, si bien con carácter provisional, el impuesto sobre sucesiones a personas de las que se ignora, de momento, si van a llegar a heredar, con lo que, de entrada, ya se atisba una cierta contradicción con el sistema de la Ley 29/1987, que sitúa el devengo del impuesto en el momento del fallecimiento del causante (artículo 24.1), pero, obviamente, respecto de quienes se sabe que son los sujetos pasivos, esto es, los causahabientes [artículo 5.a)], aun cuando todavía no hayan recibido el caudal relicto. Por ello, el apartado 3 del artículo 24 de la propia Ley difiere la adquisición de los bienes y, por tanto, el devengo del impuesto, al momento en que desaparezca la condición, el término, el fideicomiso o cualquier otra limitación que pendiere sobre la institución hereditaria. El artículo 54.8 del Reglamento autoriza a liquidar un impuesto sobre sucesiones sobre personas que no se sabe si van a heredar y, por ello, si van a llegar a adquirir la condición de sujeto pasivo del tributo. Desconoce así los artículos 1, 3 y 5 de la Ley en cuanto gravan los incrementos patrimoniales obtenidos lucrativamente vía herencia, legado o cualquier otro título sucesorio por lo causahabientes en la sucesión mortis causa. Y, de este*

*modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre (BOE de 31 de diciembre). Recuérdesse que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (FJ. 4º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.*

*En nuestra sentencia de 31 de marzo de 2004, de cuyo criterio ahora nos separamos, recordamos que la Ley 29/1987 sigue la pauta del derecho germánico consistente en considerar producida la transmisión hereditaria con la muerte del causante, impidiendo al Reglamento situar tal evento en otro momento distinto, que, como se deduce de sus artículos 10.2 y 75, es el del óbito del transmitente, pero entonces no tuvimos suficientemente en consideración que en el caso de la fiducia aragonesa, a diferencia de lo supuestos de herederos desconocidos a que alude el precepto citado en segundo lugar, no hay aún institución hereditaria y, por consiguiente, no existe sujeto pasivo. Parece evidente que para que se produzca el hecho imponible y el tributo se devengue tiene que mediar una transmisión hereditaria, que no puede acontecer mientras no se designe uno o varios herederos. Por ello, la propia Ley (artículo 24.3) retrasa el devengo cuando esa institución, y la consiguiente adquisición de bienes esté sometida a plazo, condición, fideicomiso u otra limitación análoga al momento en que el obstáculo desaparezca y la institución hereditaria adquiera carta de naturaleza.*

*Los problemas de prescripción y el riesgo grave de fraudes que entonces exponíamos no pueden prevalecer sobre la realidad incontestable de que, mientras el fiduciario no ejecute el encargo, no hay institución hereditaria. Esta conclusión se evidencia con claridad a la luz del testamento mancomunado que se encuentra en el origen de este litigio. En la cláusula tercera, cada cónyuge encarga al otro asignar y distribuir la herencia entre el círculo de parientes que designan, cuándo y cómo tuvieren por conveniente, en una o varias veces, tanto por actos inter vivos como mortis causa. Sólo para el caso de conmorencia o de que el sobreviviente no hiciese uso de sus facultades de fiduciario, o en el remante si lo hubiere, en la cláusula cuarta realizan la institución hereditaria, asignando porcentajes a cada uno de los llamados, prueba irrefutable de que, mientras la fiducia no se consumare o se extinguiere por muerte del fiduciario (artículo 148 de la Ley 1/1999), no había institución de heredero alguno.*

*La propia sentencia de 31 de marzo de 2004 no dejó de reconocer que el artículo 54.8 del Reglamento plantea problemas, algunos graves, pero afirmó a renglón seguido que no eran susceptibles de generar situaciones injustas, pues la inicial liquidación provisional resulta corregida por una posterior adicional complementaria, a ingresar o a devolver, superándose de tal modo la aparente distorsión entre el elemento objetivo del hecho imponible (gravar un incremento lucrativo) y su elemento temporal (hacerlo al tiempo del fallecimiento), y añadió que, en esta línea, el artículo 1.7 de la Ley de las Cortes de Aragón 13/2000 permite al contribuyente pagar con cargo a los bienes relictos. Ahora bien, estas reflexiones no toman suficientemente en consideración que el problema no estriba en que se grave un incremento lucrativo al tiempo del fallecimiento del causante y, por ende, cuando aún no se ha producido, sino que se hace recaer la carga tributaria sobre quien ni siquiera se sabe si va a llegar a ser heredero y, por ello,*

*a obtener alguna vez aquel incremento y devenir sujeto pasivo del impuesto sobre sucesiones. A lo que hay que añadir que la apelación al artículo 1.7 de la Ley 13/2000 no repara en que para satisfacer la cuota tributaria con cargo al caudal relicto resulta menester que se haya actuado mediante autoliquidación, que exista unanimidad entre todos los sujetos pasivos de la liquidación provisional y, si lo hubiere, con el usufructuario de tal caudal y que medie autorización del fiduciario. Pues bien, prueba de que estas previsiones no resuelven el problema es que, en el caso debatido, el precepto en cuestión no resultaba aplicable por la sencilla razón de que la fiduciaria se opuso a hacer recaer la carga sobre la herencia “yacente”.*

*En definitiva, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto sujeta al tributo a personas que no tienen la condición de herederos y que puede que nunca la tengan, incide en las infracciones constitucionales y legales de que hemos dejado constancia en los párrafos precedentes. El autor de la norma reglamentaria podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario. También, a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente (artículo 133.2 de la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999), que ha de ser administrada por el fiduciario o en, su caso, el cónyuge viudo con el alcance dispuesto en los artículos 134 y siguientes de dicha Ley, podría haber hecho tributar a esa herencia en la persona de su administrador, como autorizaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963 y permite hoy el 35.4 de la Ley homónima de 2003, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren. Pero no se condujo así, haciendo recaer la carga tributaria sobre quien no es heredero, por no haber sido instituido aún como tal, e, insistimos, tal vez nunca lo sea (...)” (FJ 4º).*

*En el mismo sentido STS 2 de abril de 2012 (RC 6242/2008) (FJ 5º)*

**Determinación del domicilio del causante. Conflicto con territorios forales. Falta de competencia del sujeto pasivo para plantear la cuestión ante la Junta Arbitral. STS 3 de febrero de 2011 (RC 266/2009)**

*“(...) es claro que la norma no permite que los particulares planteen conflictos, es algo que ya hemos puesto de manifiesto en nuestra Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (rec. cas. 5031/2001), en la que, planteado recurso de casación contra una resolución judicial que rechazaba la posibilidad de que los particulares interesados pudieran acudir a la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, concluimos que «[e]n todo caso, su desestimación se impone pues conforme resultaba del art. 19 del antiguo Convenio los particulares afectados no podían acudir a la Junta Arbitral, quedando limitada tal posibilidad a la Diputación de Navarra y a la Administración del Estado» (FD Tercero).*

*Una vez sentado que don Carlos Agustín carece de legitimación para plantear conflictos, en segundo lugar, debe subrayarse que aunque, ciertamente, existe un escrito de 11 de marzo de 2002 de la Directora General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía en el que se pone de manifiesto que «con fecha 27 de febrero del año en curso, ha planteado conflicto de competencia con la Diputación Foral de Vizcaya, ante la Junta Arbitral (art. 39 de la Ley 38/1997, de 4 de agosto, de Modificación del Concierto Económico), por estimar que existen indicios y circunstancias para considerar que la competencia le corresponde», también es verdad que, en la Resolución impugnada, la Junta Arbitral niega categóricamente que se haya presentado conflicto alguno. «[D]el supuesto*

*conflicto -afirma- no existe constancia en esta Junta Arbitral. No sabemos el motivo, pero lo cierto es que la propia Junta de Andalucía ha continuado sus actuaciones, en lugar de esperar a la resolución del supuesto conflicto. A día de hoy -insiste- ninguna Administración ha planteado conflicto de competencias por la mentada herencia».*

*Y lo mismo certifica la propia Comunidad Autónoma en el Acuerdo de 10 de febrero de 2005 del Inspector Territorial de Málaga de la Delegación Provincial de Málaga de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, en el que, sin negar la existencia del escrito por el que se declaraba la intención de plantear conflicto, literalmente se afirma: «Sucede, sin embargo, que esa Junta Arbitral, que ha de resolver los conflictos que se susciten entre el País Vasco y una Comunidad Autónoma, no tiene existencia real en cuanto los nombramientos previstos de los componentes de dicha Junta no se han realizado; no hay normas de procedimiento a las que ajustarse, ya que no ha existido primera reunión, en la que debería aprobarse». «Creemos, además -se añade-, que en el caso que nos ocupa no estaríamos ante un conflicto de competencias entre Comunidades Autónomas ya que, si bien la herencia de D. Florencio Agustín Alonso fue presentada por los interesados en el País Vasco, posteriormente la Diputación Foral de Vizcaya se declaró incompetente mediante acuerdo de fecha 1/03/1999, basándose en que el finado tenía su residencia habitual en Roquetas de Mar (Almería)». Y aunque dicho acuerdo fue recurrido al Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya -se subraya- este último «no determinó que el causante tuviese su residencia habitual en el País Vasco, sino que no se había desvirtuado la presunción de certeza de la declaración efectuada por los interesados, remitiendo a lo que posteriormente se determinara por la Inspección». Y el «expediente remitido al Servicio de Gestión de Almería por parte del Administrador de Tributos Directos de la Diputación pasó al Servicio de Inspección a los efectos de determinar la residencia habitual del causante, concluyendo en informe de 29 de enero de 2002, que la misma estaba en Roquetas de Mar, Almería» (pág. 67 del expediente).*

*En este punto, cabe confirmar que en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya de 25 de enero de 2000 se pone de manifiesto, en síntesis, que a) en la medida en que en la solicitud de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentada en la Hacienda Foral de Vizcaya se declara que el fallecido (don Florencio Agustín) tenía el domicilio en Bilbao, b) y teniendo presente que las declaraciones tributarias se presumen ciertas, y que la Administración no ha desvirtuado dicha presunción, no habiendo acreditado de modo fehaciente la circunstancia de que el causante tuviera residencia habitual en Almería, c) hay que estimar contrario a derecho el acuerdo a través del cual la Administración de Tributos Directos declara la incompetencia de la Hacienda Foral de Vizcaya para liquidar el referido impuesto, «sin perjuicio de la actuación inspectora». Precisión esta última que se reitera en el fallo al señalar que se acuerda estimar la reclamación económico-administrativa instada, «procediendo la anulación del acuerdo impugnado, sin perjuicio de la actuación inspectora que en su caso proceda». Y atendiendo, precisamente, a la citada posibilidad de inspección, el 8 de marzo de 2001, el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación Provincial de Almería de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía requirió al ahora recurrente para que aportase diversos datos y documentos. Requerimiento al que don Carlos Agustín respondió el 5 de abril de 2001, con la mera remisión al Acuerdo adoptado por la Diputación Foral de Vizcaya por el que se declaraba competente. Finalizadas las actuaciones, según se hace constar en el referido Acuerdo de 10 de febrero de 2005 del Inspector Territorial de Málaga (pág. 1), concluyó con informe de 29 de enero de 2002 sobre la residencia habitual del causante en Roquetas de Mar (Almería).*

*En atención a lo expuesto, no podemos más que confirmar la Resolución impugnada cuando concluye que, hasta tanto alguna de las Administraciones legitimadas planteara conflicto en relación con la controvertida herencia, la Junta Arbitral del Concierto Económico «no puede tener por planteado conflicto positivo de competencias», siendo entonces «cuando, en su caso, el Sr. Agustín Fernández tendr[ía] la condición de interesado». (...)» (FJ 2º).*

## **DONACIONES**

### **I. Hecho imponible.**

**Presunción de realización de la donación. Entrega de un padre a un hijo de un cheque por importe de 56.000.000 de ptas. No supone inversión de la carga de la prueba.**

**STS 8 de febrero de 2012 (RCUD 19/2010)**

*“(…) lo acreditado es que el demandante recibió de su padre, mediante tal procedimiento, la cantidad de 56.600.000 pesetas, lo que implica tanto un desplazamiento patrimonial que inicialmente empobrece a quien lo realiza y enriquece a quien lo recibe, como una adquisición a título gratuito, toda vez que no consta causa del negocio o circunstancia alguna que pudiera otorgarle otra condición.*

*A partir de ello, la manifestación del padre del demandante en orden a que tal cantidad le fue reintegrada para la satisfacción de necesidades personales y privadas, sin prueba alguna, o el hecho de que no conste el ingreso de la misma en cuenta corriente alguna ni del demandante ni de su padre, son elementos que aparecen ensombrecidos ante el hecho incontestable del libramiento del cheque y la percepción de su importe.*

*En este contexto, no existe inversión de la carga de la prueba ni quiebra del principio de tutela judicial efectiva en su vertiente administrativa, pues a tenor de lo dispuesto en el artículo 114.2 de la Ley General Tributaria de 1963 incumbía al demandante, ante el hecho indiscutido de la recepción del importe del cheque, acreditar la devolución de su importe en efectivo al titular de la cuenta, su padre, enervando así lo que de un modo claro, en otro caso, implica la configuración del hecho imponible del Impuesto sobre Donaciones, en los términos expuestos. (...)” (FJ 2º).*

**La renuncia a los derechos de suscripción preferente entre familiares, constituye un acto de liberalidad. Existe un incremento de patrimonio por transmisión lucrativa del derecho de suscripción preferente, por suponer una alteración patrimonial con arreglo al art. 44 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; los derechos de suscripción preferente son de naturaleza patrimonial, y con ello, susceptibles de disposición y de renuncia, tanto mediando precio como a título gratuito; la renuncia se ha producido sin remuneración, por lo que estamos en presencia de un negocio jurídico gratuito que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

**STS 15 de marzo de 2011 (RC 5797/2006)**

*“(…) En principio, no toda renuncia sin contraprestación constituye una donación, siendo perfectamente un desistimiento no traslativo de derechos. Ahora bien, pueden darse casos, como los abordados en las dos sentencias anteriores de esta Sala, en los que, habida cuenta de cómo se desarrollaron los acontecimientos, la dejación no sea meramente abdicativa, sino que incorpore la voluntad de trasladar, por mera liberalidad tales derechos al patrimonio de los otros socios.*

*Pues bien, en opinión del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que esta Sala comparte, tal es lo que ocurrió en el caso analizado. La sentencia considera "que mediante el mecanismo de renuncia al derecho, la recurrente obtuvo por su suscripción*

*una considerable plusvalía resultante del desajuste entre el valor nominal del capital social -25 millones de pesetas- que en modo alguno se reflejó en el coste de la suscripción; que la sociedad es meramente patrimonial, de mera tenencia de bienes consistente en una colección de obras de arte y del palacete donde están depositadas, e inactiva, según constaba la Inspección y no ha sido rebatido; que la subscriptora de las acciones era hija del hasta entonces único socio, y que la renuncia del derecho y acuerdo de aumento del capital se llevó a efecto por la misma, junto con dos hermanas, en virtud de poder otorgado por aquél", para concluir que, "efectivamente se produjo una renuncia traslativa a fin de que esta hija, ahora recurrente, adquiera un título de copropiedad sobre el patrimonio a través de la titularidad de las acciones, al ser tal el resultado práctico obtenido, no existir contraprestación que configure una adecuada relación sinalagmática con lo adquirido y obviamente siendo impropio de una sociedad de las características apuntadas el aumento de capital porque no se explica porque tuviera que alegar más recursos al tiempo que, para ello, no se ofrecía una contraprestación efectiva, sin adecuación del patrimonio al capital.*

*Lo cual se explica habida cuenta de la relación familiar de las partes y su deseo de beneficiar a la recurrente por ello".*

*En este panorama, no parece extravagante afirmar que, estamos en presencia de un negocio simulado -la renuncia- que encubre otro disimulado -la donación-, encaminado a provocar un desplazamiento patrimonial gratuito a favor del donatario, concurriendo, en definitiva los requisitos que exigen los artículos 618, 623 y 630 del Código Civil, lo que nos lleva al hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya Ley 29/87, en su artículo 3.b) sujeta al mismo "la adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, precisando el artículo 12 de su Reglamento de 1991 que, entre otros, tienen la condición además de la donación : "b. La renuncia de derechos a favor de persona determinada".*

*La recurrente argumenta que la Sala de instancia calificó la renuncia operada como una renuncia traslativa a favor de la hija, en base a una serie de apreciaciones subjetivas carentes de valor probatorio. Sin embargo, la prueba de presunciones se admite en el ámbito tributario (artículo 118, apartado 2, de la Ley General Tributaria de 1963), siendo válida, como es sabido, si parte de unos hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (FJ 6º) y 120/1999 (FJ 2º)]. Pues bien, dicha herramienta probatoria autoriza en el caso actual a concluir, partiendo de las circunstancias demostradas (el otorgamiento de poder del único accionista a favor de sus cuatro hijas, no de tres como indicó la Inspección, para realizar en su nombre cuantos actos estimen pertinentes para administrar todo su patrimonio mobiliario e inmobiliario sito en España, y en especial para ostentar su representación en Juntas Generales de cualquier clase en sociedad anónimas; la utilización de dicho poder por tres de sus hijas en la Junta General de accionistas, en la que se acuerda la ampliación de capital y la suscripción por los apoderados de las nuevas acciones emitidas renunciando en nombre y por cuenta del poderdante a los derechos de suscripción preferente), y mediante un enlace preciso y directo de acuerdo con las reglas de aquel criterio humano, que hubo un acto de mera liberalidad. (...)" (FJ 4º).*

*En el mismo sentido la STS 15 de febrero de 2011 (RC 4844/2006)*

**Donación de bien inmueble sujeto a carga hipotecaria: Asunción de deuda. Artº 17 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, asunción de deuda por el donatario, es requisito necesario que se produzca la liberación del deudor original que no tiene lugar sin el consentimiento del acreedor. STS 10 de diciembre de 2012 (RC 125/2010)**

*“(... )es de señalar que el tenor de los arts 17 de la Ley y 37 del Reglamento son casi idénticos, si bien el artº 37 del Reglamento añade al "siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada" que se realice "con liberación del primitivo deudor"; asumir la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor, debe interpretarse, como dispone el art. 23.2, de la Ley General Tributaria (actual artº 12.2), entendiéndola conforme a su sentido jurídico, que no puede ser otro que el que reserva para la figura de la asunción de deuda, aún cuando no exista una definición legal, en el caso de novación subjetiva por cambio de deudor, las previsiones contenidas en los arts. 1203 y ss. del CC.*

*Resulta pacífico entender que mediante esta figura lo que se produce es un cambio subjetivo en la persona que debe pagar, pasando a ser deudor un tercero que admite y asume la obligación que pesaba sobre el deudor originario, quedando el deudor liberado el primitivo deudor de la carga frente el acreedor.*

*A nuestro entender si la ley recoge este figura, esto es, la asunción de deuda, lo que se desprende de sus propios términos, no puede haber un exceso en la normativa reglamentaria, que se limita a completar los efectos jurídicos propios de la citada figura.*

*Ahora bien, dicho lo anterior, la figura no queda completa si no se añade, que para que se produzcan los efectos que le son propios, resulta imprescindible que el acreedor muestre su consentimiento expreso; al punto que este requisito resulta esencial, de suerte que su ausencia determina la propia validez del negocio jurídico. Y en dicha línea es en la que se pronuncia la sentencia de instancia, que correctamente acude a la regulación de la figura en el Código Civil, y señala como el artº 1205 del CC exige el consentimiento del acreedor, y resulta claro, con las prevenciones que ya hemos dicho - aunque recordemos que es requisito para la validez de la convención que nos ocupa que el consentimiento sea anterior al acuerdo de asunción de deuda- y en dicho sentido se pronuncia la Sala de instancia, en este caso no se produjo -lo cual se ve reforzado por la propia actitud de los interesados, pues como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia, en estos casos en los que se produce la asunción de deuda, al asumir el donatario la carga hipotecaria que pesa sobre el inmueble donado, se produce dos hechos con relevancia fiscal, la donación gratuita del exceso del valor y la parte que se corresponde con la carga hipotecaria asumida, sin que conste que se llevara a cabo la liquidación correspondiente por esta operación-.*

*A nuestro entender, lo que en todo caso se produjo fue la figura de la asunción cumulativa o de refuerzo, por la cual el donatario se unió al deudor originario frente a la obligación garantizada por el préstamo hipotecario, pero, claro está, en dicho supuesto no se produce la liberación del deudor originario.*

*Por lo demás, consideramos que esta regulación responde a la lógica fiscal del impuesto, en tanto que si no hay liberación del primitivo deudor, el acreedor podría dirigirse contra el mismo, con la obligación de este de pagar, en cuyo caso el contenido de la donación viene representado por el total valor del inmueble libre de cargas. De dónde resulta lo procedente que se exija la liberación del deudor original. (... )” (FJ 5º).*



## **II. Base imponible**

### **III. Cuota**

**Alcance del art. 30 de la Ley 29/1987 en relación con el 60 del Reglamento de cara a donaciones prescritas.**

**STS 18 de junio de 2012 (RC 1631/2008)**

*“(…) Este precepto, que pretendía mantener la progresividad de la tarifa del impuesto, fijó un límite temporal para la acumulación de tres años, previsión que no significaba que la institución de la prescripción no resultase relevante si algunas de las donaciones sobre las que se pretendía la acumulación no podían ser liquidadas por haber prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar la correspondiente deuda.*

*Como dice la Sala de instancia (fundamento jurídico octavo) resultaría un contrasentido que las entregas anteriores al 27 de abril de 1992 no puedan liquidarse por haber prescrito el derecho de la Administración y, sin embargo, quepa tenerlas en cuenta para acumularlas. La relevancia de la prescripción se desprende del segundo apartado del artículo 30, que fijó un límite de cinco años para la acumulación de las donaciones a una posterior transmisión mortis causa, plazo coincidente con el de prescripción que contemplaba el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963. De hecho, cuando el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de derechos y garantías de los contribuyentes (BOE de 27 de febrero), redujo el plazo de prescripción de cinco a cuatro años, el artículo 4 la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre), también modificó para el artículo 30 el plazo de cinco a cuatro años, adaptándolo al nuevo término prescriptivo.*

*Por lo tanto, el instituto de la prescripción entra en juego en la aplicación del artículo 30 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, no pudiendo acumularse, a ninguno de los efectos, transmisiones a título gratuito respecto de las que hubieran prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda.(…)” (FJ 5º).*

## **D) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

### **I. Hecho imponible**

**Tratamiento fiscal de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en una entidad que desarrolla una actividad. Ámbito de la pequeña y mediana empresa.**

**STS de 23 de febrero de 2021 (RC 603/2008)**

*“(…) la única cuestión litigiosa consiste en determinar si normativamente se exige como requisito para tener derecho a la exención discutida la condición de que las participaciones sean en una pequeña o mediana empresa, procede examinar si efectivamente se estableció o no legalmente dicha exigencia.*

*Resulta evidente que ni en el texto de la Ley 22/1993, ni en el del Real Decreto 2481/1994, se contiene referencia alguna a dicho requisito, sino que como se ha puesto de manifiesto se exigen una serie de requisitos respecto de las empresas de las que se posee las participaciones, que dado los términos de las citadas normas pudieran referirse tanto a pymes como a otras empresas que no reúna las condiciones para su consideración de pymes.*

*Sí en cambio, se contiene dicha referencia a las pymes en el preámbulo del Real Decreto 2481/1994. El problema, pues, se traslada a la fuerza normativa o dispositiva*

que cabe otorgar a dicha referencia en el lugar sistemático en la que se contiene. Recordemos sus términos: "El objetivo de esas exenciones es, al igual que la mayoría de las medidas tributarias contenidas en la Ley 22/1993 citada, favorecer la inversión empresarial, especialmente en el área de las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Es en este sentido, por lo que sólo los empresarios individuales y las participaciones en PYMES resultan beneficiadas por la medida, pues en otras circunstancias se incurriría en un grave daño a la equidad tributaria".

Pues bien lo primero que cabe observar es que en modo alguno se contiene en la Exposición de Motivos de la Ley 22/1993, que el objetivo del conjunto de las medidas que se prevén sea la de favorecer la inversión empresarial en las pequeñas y medianas empresas. Se recoge en la Exposición de Motivos en lo que ahora interesa que

"La actual situación económica demanda la adopción de medidas legislativas de diversa índole que ayuden al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

...En lo que a la faceta tributaria se refiere, la Ley afecta parcialmente a las regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre Actividades Económicas y establece una nueva regulación de determinadas tasas".

La prevención que se hace al Impuesto sobre el Patrimonio es del siguiente tenor: "En el Impuesto sobre el Patrimonio se amplían las exenciones objetivas de su Ley reguladora de 1991 incluyendo entre las mismas la aplicable a lo que ha venido denominándose en el Derecho comparado <útiles de trabajo>, concepto que incluye los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y constitutiva de su principal fuente de renta. La misma exención se aplica, asimismo, a las participaciones en entidades que cumplan determinadas condiciones, tanto en cuanto a las actividades que realizan, como en cuanto al sujeto pasivo beneficiario de la exención, el cual, aparte de detentar una participación del capital superior al 25 por 100, deberá ejercer efectivamente funciones de dirección y percibir por ello una remuneración".

Esto es ninguna referencia se hace a las pymes, sin distinguir por la condición de las empresas, va a bastar para tener derecho a la exención el cumplimiento de una serie de requisitos que se apuntan en la ley y que se deja su desarrollo al reglamento.

La única referencia que se contiene en la exposición de Motivos a las pymes, es con referencia al impuesto sobre Sociedades: "En el Impuesto sobre Sociedades se crea un régimen especial de protección a las pequeñas y medianas empresas (PYMES), que permitirá una bonificación del 95 por 100 de la cuota del impuesto correspondiente a los períodos impositivos que se inicien durante 1994, 1995 y 1996, para las sociedades que se constituyan durante 1994, con sujeción a los requisitos que se especifican, entre los que debe destacarse el mantenimiento de un promedio de plantilla superior a tres trabajadores e inferior a veinte, durante el período de aplicación de la bonificación, la realización con anterioridad a 1 de enero de 1995 de una inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones de pesetas y que las actividades empresariales a realizar por la nueva entidad no hayan sido ejercidas con anterioridad bajo otra titularidad. El tratamiento fiscal que se describe se concibe como de impulso y estímulo para la creación de nuevas PYMES y como vehículo necesario para el logro del objetivo básico de reactivación económica y de elevación del nivel de empleo".

Pero es que además, tampoco encontramos dichos objetivos de favorecimiento a las pymes, ni siquiera en la Ley de Presupuestos para 1984.

*En definitiva la alusión que se contiene en la Exposición de Motivos o Preámbulo del Real Decreto sobre que el objetivo sea favorecer a las pymes, no tiene base legal alguna, pues tal objetivo, que en definitiva significa una restricción a la exención legalmente contemplada, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, ni se contiene en la Ley 22/1993, ni tampoco en la Ley de Presupuestos para 1984. Por tanto, ha de considerarse que se trata de un requisito, de una restricción, que se innova y añade, en todo caso, por el Real Decreto, debiendo significarse que además dicha innovación no se hace en el cuerpo de la norma, sino en la Exposición de Motivos o Preámbulo, siendo doctrina pacífica, véase STC de 4 de octubre de 1980 en la se deja sentado que " los preámbulos o exposiciones de motivos carecen de valor normativo", por lo que si bien ha de convenirse que formando parte de la norma los preámbulos o exposición de motivos, su valor jurídico no es dispositivo, sino simplemente interpretativo; mas cuando como sucede en este caso, la razón que se recoge en el preámbulo para restringir la exención contenida en la Ley, no tiene base real alguna, sino que responde a un criterio, que huérfano de base objetiva, es meramente voluntarista, excediéndose de los límites que la ley a la que debe desarrollar marca, por lo que ni tan siquiera en este caso cabe otorgarle este valor interpretativo, por lo que sólo cabe atender a los requisitos contenidos en el cuerpo de la norma, antes referidos, y sobre cuyo cumplimiento por parte de la recurrente no se hace cuestión alguna. Debiéndose llamar la atención que el Real Decreto 1704/1999, que sustituye al Real Decreto 2481/1994, que regula la misma materia, no contiene referencia alguna a las pymes. Todo lo cual nos ha de llevar a estimar el presente recurso, sin necesidad de entrar en otras consideraciones, dado que la resuelta es la única cuestión que fue objeto de debate. (FJ 3º)*

## **II. Base imponible.**

**No son deducibles de deudas de IRPF que se encuentran "sub índice" y suspendidas, pues las mismas no son exigibles y no han afectado al patrimonio de sujeto pasivo.**

### **STS 13 de enero de 2012 (RCUD 384/2009)**

*"(...)Es cierto que, al amparo del artículo 9.Dos de la LIP la cuota diferencial positiva del IRPF del mismo ejercicio al que afecta la declaración de IP puede computarse en la base imponible de éste impuesto como deuda deducible, pero el sujeto pasivo sólo deberá responder de ella en el caso de que la liquidación en la que se incluye dicha cuota diferencial del IRPF sea firme, puesto que en el caso de que dicha liquidación haya sido impugnada, existe la posibilidad de que sea anulada y que, consecuentemente, no llegue a constituir una deuda exigible del sujeto pasivo. Como señala la sentencia objeto de impugnación, la deuda por IRPF al no ser firme, no minorra la capacidad de pago adicional por la posesión de patrimonio que es la riqueza susceptible de ser gravada por el IP. De esta forma, la impugnación mediante el recurso contencioso administrativa y el posterior recurso de casación de una liquidación del IRPF que no ha sido ingresada y cuya ejecución se halla suspendida no cumple con el requisito establecido en el artículo 9.Dos de la LIP, referente a la necesidad de que se trate de una deuda de la que deba responder el sujeto pasivo, pues mientras dura la impugnación y la correspondiente suspensión nadie le puede obligar a responder de dicha deuda y, además, en caso de que los Tribunales lleguen a estimar su impugnación, la deuda se declararía inexistente, como si nunca hubiera existido.*

*Es por ello que la falta de firmeza de la liquidación del IRPF, junto a la obtención de la suspensión cautelar de su ejecutividad, determinan que en el momento en que se liquida*

*el IP correspondiente al mismo ejercicio esta deuda no sea exigible al sujeto pasivo, razón por la que no está en situación de responder de ella, que es lo que exige el precepto invocado.*

*En el caso que nos ocupa las anteriores consideraciones tienen una traducción fáctica innegable: en el momento del devengo del IP de 1989, el sujeto pasivo disponía en su patrimonio del importe correspondiente a la cuota del IRPF liquidada. Consecuentemente, como indica el TSJ de Cataluña en su sentencia, estas deudas "no constituyen detracciones de la masa del activo". Y esta realidad es la que refleja el hecho imponible del IP, tal y como lo configura el artículo 3 de la LIP: el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, "el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder", en los términos utilizados por los artículos 1 y 9.Dos. b) de la propia LIP.*

*Débase significar que, en sentir de esta Sala, la sentencia de instancia no confunde la exigibilidad con ejecutividad, pues la exigibilidad es predicable de los pagos debidos o deudas, mientras que la ejecutividad es predicable de los actos administrativos, sin que puedan combinarse, como hace la recurrente. Así, que una deuda sea exigible significa que puede ser requerida, reclamada, reivindicada, etc., mientras que una liquidación sea ejecutiva significa que tiene la virtualidad de desplegar sus efectos jurídicos. Por lo tanto, una liquidación que no es firme y que tiene suspendida su ejecutividad no puede producir ningún efecto y una deuda que no es exigible no puede ser reclamada por el acreedor. Esta doble circunstancia es la que concurre en el caso de la recurrente, en el que la liquidación de IRPF no puede producir efectos, al haber sido suspendida, por lo que la deuda derivada de la liquidación no puede serle exigida, existiendo además la posibilidad de que dicha deuda sea anulada por sentencia cuando se resuelva el recurso de casación formulado. En definitiva, nos encontramos en un caso en que el sujeto pasivo no se encuentra en situación de responder del pago de la deuda tributaria, por lo que de ninguna manera puede deducirse su valor del conjunto de bienes y derechos de los que es titular la recurrente." (FJ 4º).*

### **III. Cuota.**

#### **Límite para el cálculo de la cuota íntegra en el impuesto sobre el patrimonio. STS 16 de marzo de 2011 (RC 212/2007)**

*"(...) para el cálculo del límite de la cuota íntegra del IEPPF, las obras de arte sean susceptibles de producir rendimientos mediante la cesión temporal o vitalicia de las mismas.*

*El Tribunal de instancia llega a la conclusión de que las obras de arte integradas en el patrimonio de la recurrente han de ser incluidas entre los bienes que el apartado a) del artículo 31.1 de la Ley 19/1991 excluye a los efectos del límite que se establece con carácter general. Se razonó por dicho Tribunal que:*

*<<"Entendemos que por destino de los bienes hay que entender el que tengan estos dentro del patrimonio del sujeto pasivo, y no el que potencialmente corresponda a los mismo como pudiera dar a entender una interpretación literal del precepto apartado de su recto sentido y verdadera finalidad.*

*Porque si atendemos al destino potencial y no al actual del bien, todos los bienes salvo las *res extra commercium* son susceptibles de producir rendimientos sujetos al IRPF, lo que haría ociosa la diferenciación en función del destino y a la vez de la naturaleza de los bienes.*

*Porque salvo los que están fuera del comercio de los hombres todos los bienes son susceptibles per se, o sea, por su naturaleza, y por lo tanto con independencia de su destino al tráfico de producir rendimientos sujetos al IRPF.*

*Un bien es (acto) productivo en razón a su destino, pero es susceptible (potencia) de producir rendimiento en razón a su naturaleza.*

*Por todo lo cual entendemos que la alusión al destino sería ociosa si no fuera para atender al destino concreto que el bien tenga en el patrimonio del sujeto pasivo, y no al que puede tener en razón a su naturaleza.*

*Esa cualidad general de un bien que es su aptitud para producir rendimiento depende de su naturaleza y no de su destino. De su destino depende el que produzca o no produzca rendimientos, no el que pueda producirlos.*

*La naturaleza o características del bien son las que lo hacen apto para un destino rentable.*

*Además, si la norma pretendiese diferenciar, sin más, entre bienes que puedan producir rendimientos y bienes que no sean susceptibles de producirlos, se haría de igual condición al sujeto pasivo que destina el bien (las obras de arte, en lo que hace al caso) a operaciones o actividades que generan rendimientos gravados por el IRPF que a quien lo mantiene improductivo.*

*Teniendo en cuenta que el límite de la cuota del impuesto sobre el patrimonio viene dado por un porcentaje calculado por la suma de esa cuota y de la cuota del IRPF en relación a la base imponible de este último, el que los elementos patrimoniales a que se refiere el artículo 31 Uno a) de la Ley 19/1991 hayan generado rendimientos gravados en IRPF y no sólo sean susceptibles de generarlos, es condición de la aplicación de ese precepto.*

*En definitiva, la equiparación que hace la recurrente entre bienes que producen rendimientos sujetos a IRPF y bienes susceptibles de producir esos rendimientos en razón a su destino abstracto por mucho que pretenda ampararse en la literalidad del precepto es contraria a su finalidad".>>*

*El mencionado apartado a) del artículo 31.1 señala que: "No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".*

*Del tenor literal de este artículo se deduce que la inclusión o exclusión deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos a operaciones que devenguen rendimientos.*

*Las obras de arte, en si mismo consideradas, es decir, por su naturaleza, son bienes improductivos, y no consta que en el momento considerado por la Inspección fueran destinadas a producir rendimientos como consecuencia de su explotación, por lo que no se encuentran en alguno de los casos a que se refiere el indicado precepto, y ello aunque en el futuro puedan ser cedidas temporal o usufructuariamente, lo que generaría otro tipo de consecuencias fiscales, pero sin que esta posibilidad permita tenerlas en cuenta a los referidos efectos." (FJ 5º)*