

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066142

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de abril de 2017

Vocalía 1.^a

R.G. 3645/2013

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Delimitación. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Pagos que realiza una entidad farmacéutica en concepto de patrocinio, a una entidad organizadora, para la asistencia a Congresos de profesionales sanitarios, con el fin de divulgar y dar a conocer los productos que comercializa. La controversia se circunscribe en determinar si los pagos que satisface el obligado tributario para patrocinio de congresos de profesionales sanitarios, constituye o no para los asistentes obtención de renta y si llegados a una respuesta afirmativa a la cuestión anterior, si merecen la calificación de rendimientos en especie del trabajo o rendimientos en especie procedentes de su actividad profesional. Aunque evidentemente la asistencia al congreso en último término redundará en una mejora en el ejercicio de su profesión, aumentando su formación y mejorando, por tanto, sus aptitudes para el desempeño de su trabajo o tarea y con ello la calidad y eficiencia de estos, para determinar quién es el beneficiario último de esta mejora habrá que distinguir si la actividad que realiza el sanitario es por cuenta propia o ajena. En el primer caso, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta propia, es indudable que la formación recibida gratuitamente redundará en el interés particular del sanitario, mientras que en el segundo, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta ajena, parece claro que el beneficiario principal de las ventajas de esta formación es el empleador para quién el sanitario trabaja. En efecto, los facultativos sanitarios pueden tener la condición de asalariados -por ejemplo, como trabajador en un hospital- o bien, realizar un ejercicio libre de su profesión -percibiendo en tal caso rendimientos de actividad-, así como encontrarse en diversas situaciones mixtas -consulta pública por las mañanas y privada por las tardes-. Sin embargo, lo que resulta relevante es analizar en cada caso en qué calidad se cursan las invitaciones para asistir al congreso. Esto es, si un facultativo acude invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital -público o privado- en el que presta sus servicios, la calificación que habría de otorgarse sería la de «rendimientos del trabajo». Sin embargo, si se trata de un profesional que ejerce la profesión libre y es invitado en su propia calidad de especialista, nos encontraríamos ante «rendimientos de actividad profesional». En el caso de un especialista que trabaja en un hospital y que acude a un congreso invitado a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, la calificación que habría de otorgarse a dichas rentas sería también la de «actividad profesional», ya que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de la profesión. De esta forma, a pesar de las diferentes situaciones en que pueden encontrarse los facultativos sanitarios, el elemento decisivo para la calificación de las rentas debe venir determinado por el hecho que motive su invitación, si tiene relación con el puesto de trabajo por cuenta ajena desempeñado, o con el desarrollo de una actividad económica por cuenta propia. Asimismo, en el caso de que se determine que las rentas obtenidas por los sanitarios tienen la consideración de rendimientos del trabajo, ha de tenerse en cuenta el supuesto de no sujeción previsto en el art. 42.2 b) Ley 35/2006 (Ley IRPF) para las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidas por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. Por último, establecida la calificación como renta en especie de la actividad profesional, o como renta en especie del trabajo no amparada por un supuesto de no sujeción, procede exigir a la entidad que satisface los rendimientos el correspondiente ingreso a cuenta sobre los mismos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 104, 150, 179, 183, 184 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 104 y 171.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 18, 27 y 42.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 11 y 44.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 4.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, vistas las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, interpuestas por D. **Jx...**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificación en ...; en nombre y representación de **XXX S.A.**, con NIF ...; contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT:

- **Acuerdo de Liquidación** tributaria de fecha 28 de mayo de 2013, derivado del acta de disconformidad número **A02-...**, incoada por el concepto tributario Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Trabajo/Profesionales, períodos comprendidos entre enero de 2007 y diciembre de 2008.

- **Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador** de fecha 23 de octubre de 2013 derivado de la deuda tributaria anterior.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Mediante comunicación notificada en fecha 17 de febrero de 2011, los servicios de Inspección de la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Madrid, iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, en relación con el obligado tributario, por los siguientes conceptos y períodos: Impuesto sobre sociedades ejercicios 2007 y 2008; Impuesto sobre el Valor Añadido períodos de enero de 2007 a diciembre de 2008 y, Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre Rendimientos de Trabajo y Profesionales períodos de enero de 2007 a diciembre de 2008.

Con fecha 23 de enero de 2012 (notificado al obligado tributario al día siguiente) la Inspectora Jefe Coordinadora acordó la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por concurrir especial complejidad.

Para recoger el resultado de las actuaciones desarrolladas, en fecha 15 de febrero de 2013, se formalizaron tres actas, una por cada concepto tributario objeto de la comprobación. Las actas incoadas por IS y por IVA fueron firmadas en conformidad por el obligado tributario, mientras que la correspondiente a Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre Rendimientos de Trabajo y Profesionales se extendió en disconformidad.

El obligado tributario, en los períodos comprobados, estaba dado de alta en los epígrafes 254.2 y 614.1 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ("Fabricación de especialidades farmacéuticas" y "Comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicamentos").

Asimismo, en las actas que contienen las propuestas de regularización, se hace constar que a efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones, el actuario ha considerado que no deben computarse un total de 322 días, debido a retrasos en la aportación de documentación y a aplazamientos solicitados por el representante del obligado tributario.

Segundo.

Centrándonos en el acta de disconformidad (nº **A02-...**), correspondiente al concepto tributario de Retenciones e IAC, la propuesta de regularización consiste en:

1. En el ejercicio 2007, la entidad obligada tributaria satisfizo unas retribuciones variables, en virtud del cumplimiento de objetivos anuales, considerando que las mismas tenían un período de generación superior a dos años, por lo que les ha aplicado una reducción del 40%, según dispone el artículo 18.2 LIRPF. Los trabajadores que recibieron dicho bonus fueron:

- Don **Jx...**, director general de **XX** desde 2001 y Consejero delegado desde octubre de 2007.

- Don **Ix...**, director general adjunto de **XX** desde 2001 y director de desarrollo corporativo desde septiembre de 2007.

- Don **Vx...**, director financiero de **XX** desde 2001.

Los tres directivos son miembros del grupo familiar propietario del grupo empresarial y a su vez, consejeros ejecutivos de la entidad obligada tributaria.

La Inspección discrepa en cuanto al tratamiento del “bonus” como renta irregular, al entender que el mismo no tiene un período de generación superior a dos años.

Consecuentemente, practica la regularización correspondiente, liquidando retención sobre el importe de la reducción del 40% aplicada en el pago de los bonus a los tres directivos. De esta forma, se indica que procede incrementar la base sometida a retención en los importes de 210.276, 177.342 y 159.582 € correspondiente a los tres perceptores anteriores, lo que da lugar a su vez a la modificación de los tipos de retención aplicables. Los nuevos tipos, calculados de acuerdo a las circunstancias personales y familiares de los trabajadores y a las correcciones consideradas anteriormente, quedan fijados por la Inspección en el 42% para **Jx...** y en el 41% para **Ix...** y **Vx...** .

Por otra parte, se hace constar en el acta que se ha verificado que **Jx...**, **Ix...** y **Vx...** han consignado en la casilla 008 del modelo 100 “(Reducciones (artículo 18, apartados 2 y 3 y disposiciones transitorias 11ª y 12ª de la Ley del Impuesto). *Importe*” las cantidades de 210.276 €, 177.342 € y 159.582 € respectivamente, aplicando así la reducción del 40% a las retribuciones obtenidas en concepto de “bono rto irregular” reduciendo en consecuencia los rendimientos netos del trabajo y la base imponible de su IRPF.

2. Asimismo, en el ejercicio 2007, la entidad obligada tributaria satisfizo un bono a Don **Ex...**, considerando que el mismo tenía un período de generación superior a dos años, por lo que le ha aplicado una reducción del 40%, según dispone el artículo 18.2 LIRPF.

La Inspección discrepa en cuanto al tratamiento otorgado al “bonus”, al entender que el mismo tiene un carácter periódico y recurrente. Consecuentemente, practica la regularización correspondiente, liquidando retención sobre el importe de la reducción del 40% aplicada en el pago del citado bonus. De esta forma, se indica que procede incrementar la base sometida a retención en el importe de 35.380,01 €, lo que da lugar a su vez a la modificación del tipo de retención aplicable, que queda fijado por la Inspección en el 39%.

Asimismo, se hace constar en el acta que se ha verificado que Don **Ex...** ha consignado en la casilla 008 del modelo 100 “(Reducciones (artículo 18, apartados 2 y 3 y disposiciones transitorias 11ª y 12ª de la Ley del Impuesto). *Importe*” la cantidad de 35.380,01 €, aplicando así la reducción del 40% a las retribuciones obtenidas en concepto de “bono rto irregular” reduciendo en consecuencia los rendimientos netos del trabajo y la base imponible de su IRPF.

3. En los ejercicios 2007 y 2008, el obligado tributario satisfizo determinados pagos a la sociedad **YYY SL** (nº NIF) en concepto de “Patrocinar becas” para la asistencia a Congresos, Jornadas, Talleres y Cursos de profesionales sanitarios. En el curso de las actuaciones, se aportó relación con nombre, apellidos y centro de trabajo de cada uno de los asistentes becados, constatándose en todos los casos su condición de profesionales sanitarios que no mantienen relación laboral con la entidad obligada tributaria.

La inspección califica dichos pagos como retribuciones en especie satisfechas a dichos profesionales y exige sobre los mismos los correspondientes ingresos a cuenta (26.118,75 euros en 2007 y 16.500,00 euros en 2008) que no habían sido practicados por el obligado tributario.

Tercero.

Con fecha 28 de mayo de 2013 (notificado el 30) se emitió acuerdo de liquidación (A23-...) dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, en el que se confirmaba la propuesta de regularización contenida en el acta modificando únicamente el cómputo de los intereses. En el acuerdo se liquidan unas cuotas tributarias, cuyo desglose por períodos de liquidación es el siguiente:

Abril 2007: 6.191,46 euros
Mayo 2007: 704,60 euros
Junio 2007: 793,90 euros
Julio 2007: 1.409,20 euros
Agosto 2007: 704,60 euros
Septiembre 2007: 18.388,31 euros
Octubre 2007: 8.753,11 euros

Noviembre 2007: 4.091,87 euros
Diciembre 2007: **215.881,60 euros**
Diciembre 2008: 16.500,00 euros.

En total, el conjunto de cuotas liquidadas asciende a 273.418,65 euros, cantidad que sumada a 79.245,33 euros en concepto de intereses de demora, suponen una deuda tributaria total de 352.663,98 euros.

Disconforme el interesado con el acuerdo de liquidación, en fecha 21 de junio de 2013 interpuso frente al mismo reclamación económico administrativa dirigida "per saltum" ante este Tribunal Central, a la que se asignó **RG 3645/2013**.

Puesto de manifiesto el expediente, en fecha **16 de abril de 2014**, se presentó escrito de alegaciones que se concretan en:

PREVIA. En el procedimiento se han computado dilaciones imputadas de forma indebida al obligado tributario, según se recoge en un análisis detallado de todos los períodos descontados por la inspección. En consecuencia, si se realiza un cómputo correcto de la duración de las actuaciones, resulta que el plazo máximo establecido para las mismas por el artículo 150 LGT, ha sido excedido y por ende, procede declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

PRIMERA. En cuanto a la reducción del 40% aplicada sobre los rendimientos satisfechos en concepto de "bonus" a D. **Jx...**, D. **Ix...** y D. **Vx...**, el reclamante defiende su carácter de irregular. Argumenta que dicha retribución trae causa en la ampliación (aprobada 23 de diciembre de 2005) de un acuerdo inicial de fecha 12 de diciembre de 2002 para la concesión del premio por consecución de rendimientos y fidelización de los períodos 2003-2005. Se justifica la ampliación del plazo de generación de 3 a 4 años en la existencia de una operación de venta de una rama de actividad de genéricos que supuso un perjuicio a los directivos de la empresa. De esta forma, la retribución variable plurianual pagada a los directivos, enmarcada en la consecución de una serie de objetivos tanto de permanencia como de otras magnitudes cuantificables, deriva de un esfuerzo laboral continuado y ha de calificarse como renta irregular.

SEGUNDA. En cuanto a la reducción del 40% aplicada sobre los rendimientos satisfechos en concepto de "bonus" a D. **Ex...**, el reclamante discrepa del carácter recurrente que la inspección atribuye a dicha retribución. En este sentido, se señala que la naturaleza y el origen de las diferentes retribuciones variables que el trabajador ha percibido a lo largo de su vida laboral en esta compañía es totalmente diferente de la analizada en el presente expediente.

TERCERA. Por último, en cuanto a los ingresos a cuenta que la inspección exige sobre los pagos satisfechos para patrocinio de congresos, se recuerda que la asistencia por parte de profesionales a dichas reuniones constituye la manera de garantizar la divulgación y el conocimiento de los valores terapéuticos de los medicamentos que se presentan. Por lo tanto, en ningún caso se trata de otorgar una contraprestación por servicios prestados a la entidad por profesionales de la medicina y la consiguiente obtención de renta por parte de éstos. Asimismo, tampoco se cumple el requisito de que los médicos obtengan un bien cuya obtención les reporte un beneficio particular, ya que el destino es claramente un uso profesional.

Cuarto.

Por otra parte, trayendo causa en los hechos descritos, en fecha 24 de octubre de 2013 se notificó al obligado tributario acuerdo de imposición de sanción, al considerar cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en relación únicamente con las cuantías dejadas de ingresar a consecuencia de la falta de retención de las retribuciones en las que indebidamente se ha apreciado la naturaleza de renta irregular. Las infracciones cometidas, correspondientes a los meses de abril a diciembre de 2007, se califican como graves, sin apreciarse de ocultación y constatándose que en todos los períodos las retenciones practicadas y no ingresadas representan un porcentaje inferior al 50% de la base de la sanción.

En consecuencia, se impone al obligado tributario una sanción que asciende al 50% de la cuota regularizada por el concepto señalado, en los meses de abril a noviembre de 2007 y al 60% (50% más 10% adicional de incremento por perjuicio económico) en el mes de diciembre de 2007.

Notificado dicho acuerdo, en fecha 15 de noviembre de 2013, el interesado interpuso frente al mismo reclamación económico administrativa ante este Tribunal Central, a la que se asignó **RG 6586/2013**.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, en fecha 21 de noviembre de 2014, el interesado presentó escrito en el que expone, en síntesis:

- ausencia de culpabilidad respecto de las retenciones sobre rendimientos de trabajo abonados a los tres hermanos **Jx...**, **Ix...** y **Vx...** .
- ausencia de culpabilidad respecto de las retenciones sobre rendimientos de trabajo abonados a D. **Ex...** .

Por otra parte, en fecha 14 de enero de 2015, por parte de la Abogada del estado - secretaria de este Tribunal Central se decretó la acumulación de los expedientes 6586/2013 y 3645/2013, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos reclamados y que las reclamaciones económico-administrativas han sido interpuestas en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

La primera cuestión planteada se refiere al cómputo de dilaciones en el procedimiento que ha llevado a cabo la inspección. La entidad reclamante considera incorrectos los períodos descontados, de tal forma que si se hubiese realizado un cómputo correcto de la duración de las actuaciones, resultaría que el plazo máximo establecido para las mismas por el artículo 150 LGT, ha sido excedido y por ende, procede declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

En su escrito, la entidad sostiene la inexistencia de dilaciones que le sean imputables, cuestionando la totalidad de los períodos computados por la inspección. De esta forma, a su juicio, iniciadas las actuaciones el 17 de febrero de 2011, y no siendo discutida la ampliación en 12 meses del plazo de duración en atención a la especial complejidad del expediente, la fecha de finalización quedaría fijada el 17 de febrero de 2013.

A continuación, procede examinar la normativa aplicable al procedimiento inspector del que trae origen la presente reclamación; esto es, la Ley 58/2003, General Tributaria, que introdujo en su articulado la regulación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes términos:

“Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

(...)

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.”

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

(...)

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.”

Por otra parte, la misma disposición normativa, en su artículo 104.2 señala:

“2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

Por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 150 y 104.2 de la Ley 58/2003, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en este caso en el plazo máximo de veinticuatro meses a contar desde la fecha de notificación al sujeto pasivo del inicio de las mismas. A los efectos de dicho plazo, no se computarán las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria, ni los períodos de interrupción justificada. Concretamente, el artículo 104 del RD 1065/2007, RGAT establece que:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

(...)

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

(...)

De acuerdo con la normativa expuesta, la duración de las actuaciones inspectoras ha de computarse desde el 17/02/2011, fecha de notificación de la comunicación de inicio, hasta el 30/05/2013, momento en que se produce la notificación del acuerdo de liquidación; esto es, en principio el plazo máximo de duración se habría excedido en

102 días. Ahora bien, en este cómputo no se deben incluir, a juicio de la inspección, un total de 322 días, en concepto de dilaciones no imputables a la Administración, que a continuación pasamos a detallar:

1. De 12/08/2011 a 20/09/2011: **39 días**: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.
2. De 08/11/2011 a 23/11/2011: **15 días**: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.
3. De 22/02/2012 a 02/03/2012 : **9 días**: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.
4. De 16/04/2012 a 08/05/2012 : **22 días**: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.
5. De 24/05/2012 a 24/09/2012 : **123 días**: Retraso en la aportación de documentación.
6. De 17/08/2012 a 24/09/2012: **0 días** computados, ya que es un período incluido en la anterior dilación: Solicitud de aplazamiento del obligado tributario.
7. De 24/09/2012 a 30/11/2012: **67 días**: Retraso en la aportación de documentación.
8. De 24/10/2012 a 16/01/2013: la diferencia de días sería de 84, pero sólo se computan desde el 30/11, **47 días**, ya que el resto se tiene en cuenta en la anterior dilación: Falta de aportación de documentación.

Así las cosas, nos encontramos con que con ocasión de la presente reclamación, la entidad niega la totalidad de las dilaciones computadas por la inspección por los motivos que seguidamente analizaremos. No obstante, con carácter previo, es de interés recordar que el propio obligado tributario ha dado su conformidad a estos mismos períodos dilatorios, que figuran asimismo descontados en las actas incoadas para recoger la regularización de su situación tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades (**A01-...**) y con el Impuesto sobre el Valor Añadido (**A01-...**), extendidas con la conformidad expresa del obligado tributario en el seno del mismo procedimiento inspector que ahora estamos examinando.

No obstante, a pesar de que la recurrente haya prestado conformidad a dichas actas correspondientes al mismo procedimiento y en las que se reflejaban las citadas dilaciones, este Tribunal entrará a valorar, las alegaciones realizadas sobre las mismas, como ya ha hecho en anteriores resoluciones como la de fecha 24 de abril de 2013 y la de fecha 4 de diciembre de 2014.

Tercero.

Comienza la reclamante realizando una serie de consideraciones genéricas acerca de la conducta diligente y colaboradora mantenida a la largo del procedimiento, a pesar del gran volumen de documentación requerida y de la exigencia de su aportación en períodos de tiempo muy cortos o coincidentes con las vacaciones estivales. Destaca que la Inspección no puede apreciar automáticamente la existencia de una dilación, sino que ha de justificarse la existencia de un retraso o paralización en el desarrollo de las actuaciones. Asimismo, sostiene que en ocasiones se ha solicitado documentación o información cuya aportación no era obligatoria. Por último, destaca que en ocasiones la inspección no realizó advertencia acerca de las consecuencias derivadas del retraso en la atención de los requerimientos.

Antes de entrar en el análisis de las concretas alegaciones formuladas en relación a cada período dilatorio, deseamos destacar:

En relación con las dilaciones computadas por solicitudes de aplazamiento de la entidad correspondientes con períodos vacacionales en la empresa, se trata de una cuestión analizada por nuestro Tribunal Central en variadas ocasiones, entre otras las de 15 de septiembre de 2010 y la de 15 de marzo de 2007:

“En relación con la consideración de los periodos de vacaciones del personal de las entidades como dilación provocada por el contribuyente nada dice el Reglamento de Inspección. Simplemente se infiere de su articulado un plazo máximo de las actuaciones inspectoras, debiendo entender que los doce meses a los que se hace referencia es el plazo que se atribuye a la Inspección para que, bajo su responsabilidad, realice la actuación inspectora. Y nos referimos al término "bajo su responsabilidad" porque de dicho plazo sólo se podrían excluir aquellas situaciones que hagan imposible el ejercicio efectivo de la actuación inspectora por causas ajenas a la propia inspección, como serían las dilaciones causadas por el contribuyente o las interrupciones justificadas que se escapan del propio control del órgano inspector (solicitud de informe a otro órgano, remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o fuerza mayor). Por tanto, del plazo de duración de las actuaciones inspectoras se establece como un plazo máximo que

limita temporalmente las actuaciones de la Inspección evitando que por su propia responsabilidad se produzca un excesivo alargamiento de las mismas...

.....Pero atribuir también en dicho plazo las vacaciones del personal de la entidad objeto de las actuaciones sería aceptar la reducción del plazo de las actuaciones por causas no imputables a la propia Administración, lo que parece ir contra el espíritu de la norma. Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado anteriormente este Tribunal manteniendo la postura de la Inspección y, por tanto, confirmando que toda demora en el procedimiento imputable al obligado tributario constituye una dilación, aunque sea con motivo del periodo vacacional. En definitiva, no existe ninguna disposición tributaria que establezca que el mes de agosto no se deba computar como dilación imputable a efectos del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. En consecuencia, se debe contar el mes de agosto como cualquier otro mes (Resoluciones de 18-5-2006, R.G. 3970/2004; 27-9-2006, R.G. 3659/2005).

Este criterio ha sido ratificado por el Tribunal Supremo en Sentencias como la de 13 de septiembre de 2011 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 525/2008), en donde se concluye:

“En todo caso, la Sala considera que constituye dilación imputable al contribuyente si interesa el aplazamiento de las actuaciones inspectoras por el disfrute de las vacaciones de los trabajadores, en cuanto esta circunstancia es plenamente atribuible al contribuyente, y si se le reconoce ha de ser con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.”

Por otra parte, también debemos indicar en lo que se refiere a la conducta del obligado tributario, que, como ya ha tenido ocasión de destacar este Tribunal en numerosas ocasiones anteriores (Resoluciones de 25 de junio de 2012 y de 21 de marzo de 2013):

“Es de advertir, como ya expresa la liquidación, que para la consideración de un retraso o dilación como imputable al contribuyente no es necesario que concurra en éste una voluntad maliciosa u obstructiva, pues ésta sería una circunstancia que en su caso podría apreciarse a efectos sancionadores, que no es de lo que se trata aquí”.

Criterio que también mantiene el Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 24 de enero de 2011 (rec. nº. 485/2007, citada por otras posteriores como la de 19 de abril de 2012, (Rec. nº. 541/2011), o la de 2 de abril de 2012 (rec. nº. 6089/2008). Así, en la de 19 de abril de 2012 afirma que:

<<...la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado. Así, pues, cabe hablar de "dilación" tanto cuando pide una prórroga para el cumplimiento de un trámite y les es concedida, como cuando, simple y llanamente, lo posterga, situaciones ambas que requieren la existencia de un previo plazo o término, expresa o tácitamente fijado, para atender el requerimiento o la solicitud de información>>.

Cuarto.

Según lo expuesto en los Fundamentos anteriores, pasamos a analizar los períodos dilatorios, ya que como hemos indicado, en caso de no confirmarse, la duración de las actuaciones se habría excedido en 102 días.

1. La primera dilación computada se refiere a un aplazamiento solicitado por el obligado tributario. Así, en la documentación obrante en el expediente, se observa que en el punto 4 de la diligencia nº 7 de fecha 26 de julio de 2011, se recoge que “Las actuaciones continuarán en las oficinas de la inspección el día 12 de agosto de 2011 a las 10:00 horas. El compareciente solicita un aplazamiento de las actuaciones hasta el día 20 de septiembre”. Asimismo, se aprecia que en dicha diligencia, firmada por el representante de la entidad, se hace constar la manifestación expresa de éste de conformidad con los hechos descritos en la misma.

Asimismo, en diligencia nº 8 de fecha 20 de septiembre de 2011, se recoge (apartado 2): “La sociedad fue citada para comparecer el 12 de agosto. El 26 de julio el representante solicitó un aplazamiento de la comparecencia hasta el día de hoy. Se advierte al interesado que se considera dilación imputable al obligado tributario y no se computará en el plazo establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el retraso en el cumplimiento de requerimientos o comparecencias formuladas por la Inspección, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente (...)” Asimismo, en dicha diligencia, firmada por el representante de la entidad, se hace constar la manifestación expresa de conformidad de éste con los hechos descritos en la misma.

Nos encontramos pues, ante una demora en la terminación de las actuaciones inspectoras provocada por una petición expresa del obligado tributario concedida por la Administración, lo que supone objetivamente un retraso, que, de acuerdo con el Reglamento, debe calificarse como de dilación no imputable a la Administración. Tal circunstancia, plenamente atribuible al contribuyente, conlleva como lógica contrapartida que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo de que dispone para la resolución del procedimiento. Debemos entender que el plazo máximo atribuido a la Inspección para que bajo su responsabilidad, realice la actuación inspectora trata de evitar un excesivo alargamiento de la misma; por lo que han de excluirse en contrapartida aquellas situaciones que hagan imposible el ejercicio efectivo de la misma por causas ajenas a la propia inspección.

En definitiva, hemos de confirmar los **39 días** descontados por la Inspección a consecuencia del aplazamiento solicitado por el obligado tributario, desde 12 de agosto a 20 de septiembre de 2011.

2. El segundo período dilatorio, también discutido por el reclamante, con el que el reclamante manifiesta su disconformidad se refiere a otro aplazamiento solicitado por el obligado tributario. Así, en la documentación obrante en el expediente, se observa que en la diligencia nº 10 de fecha 14 de octubre de 2011, se emplaza al compareciente para el día 8 de noviembre de 2011.

Sin embargo, la siguiente diligencia extendida (nº 11), de fecha 23 de noviembre de 2011 recoge en su apartado 2 que: “Con fecha 2 de noviembre se recibió correo electrónico del representante del obligado tributario solicitando un aplazamiento de las actuaciones que deberían haberse reanudado el pasado día 8 de noviembre hasta el día de hoy.” Asimismo, en dicha diligencia, firmada por el representante de la entidad, se hace constar la manifestación expresa de conformidad de éste con los hechos descritos en la misma.

Por lo tanto, se han solicitado 15 días de aplazamiento por parte de la representación del obligado tributario, dilación que en ningún caso podrá atribuirse a la Administración. En consecuencia, hemos de confirmar el período descontado por la Inspección, desde 8 al 23 de noviembre de 2011.

3. La tercera dilación computada, y asimismo discutida por el reclamante se refiere a una nueva solicitud de aplazamiento. Así, en la documentación obrante en el expediente, se observa que en la diligencia nº 13 de fecha 27 de enero de 2012, se emplaza al compareciente para el día 22 de febrero de 2012.

Sin embargo, la siguiente diligencia extendida (nº 14), de fecha 23 de marzo de 2012 recoge en su apartado 2 que: “El día 20 de febrero de 2012 se recibió una llamada telefónica del representante del obligado tributario en la que se solicitaba un aplazamiento de la comparecencia fijada para el día 21 de febrero hasta el pasado día 2 de marzo.” Además, se hace constar que con fecha 2 de marzo de personó la Inspección en las oficinas del obligado tributario, prosiguiendo las actuaciones. Por último, es de destacar que dicha diligencia se firma por el representante de la entidad, previa manifestación expresa de su conformidad con los hechos descritos en la misma.

Por lo tanto, se han solicitado **9 días** de aplazamiento por parte de la representación del obligado tributario, concedidos por la inspección y que determinan la existencia de una dilación que en ningún caso podrá atribuirse a la Administración. En consecuencia, hemos de confirmar el período descontado por la Inspección, desde el 22 de febrero hasta el 2 de marzo de 2012.

4. La siguiente dilación computada se refiere a un nuevo aplazamiento solicitado por la entidad obligada tributaria, y que se computa desde 16 de abril a 8 de mayo de 2012.

En relación con esta dilación, hemos de destacar lo siguiente: En diligencia nº 15 de fecha 8 de mayo de 2012, se hace constar que aunque el contribuyente había sido citado para comparecer el 16 de abril de 2012, mediante conversación telefónica y correos electrónicos había solicitado un aplazamiento de la comparecencia hasta el día 8 de mayo. En principio, ello nos llevaría a computar en principio una dilación de 22 días (de 16 de abril a 8 de mayo de 2012) tal como hace la inspección.

Sin embargo, se recoge en la citada diligencia (apartado 3) que con fecha 17 de abril la inspección remitió un correo electrónico al representante del contribuyente requiriendo diversa documentación, que además es aportada en la visita de 8 de mayo de 2012. Parece evidente que a pesar del aplazamiento de actuaciones solicitado

por el contribuyente, la inspección actuaría continuó haciéndole el mismo requerimiento de información (eso sí, mediante correo electrónico). De esta forma, no cabe apreciar que tal aplazamiento en la comparecencia haya supuesto un efectivo retraso en el desarrollo normal de la inspección, dado que el requerimiento realizado por correo ha sido sustancialmente atendido en la siguiente comparecencia del obligado tributario. Es más, en caso de que alguna documentación hubiese quedado pendiente de suministrar, podría haberse computado dilación por la falta de aportación, pero no justificándola en que el aplazamiento ha supuesto un retraso en el desarrollo de las actuaciones.

En este punto, hemos de traer a colación que la ya aludida Sentencia nº 2648/2012 del Tribunal Supremo, de 19 de abril, dictada en recurso nº 541/2011 según la cual debe huirse del automatismo a la hora de analizar las dilaciones. Por ello, en este caso, aun cuando el obligado tributario solicita un aplazamiento de 22 días en su comparecencia, a lo largo de dicho período de tiempo, recopila efectivamente y aporta la **nueva** documentación que le ha sido solicitada mediante correo electrónico por la inspección, quien de forma simultánea, inicia el cómputo de una dilación atribuible al contribuyente y a la vez envía un requerimiento solicitando la aportación de una serie de nueva documentación.

Por lo tanto, este Tribunal no considera procedente la imputación al contribuyente de una dilación de 22 días por haber solicitado un aplazamiento en la fecha de su siguiente comparecencia

5. La siguiente dilación computada se refiere a un período de 123 días (de 24 de mayo a 24 de septiembre de 2012) a causa de retrasos en la aportación de documentación por parte del contribuyente.

Verdaderamente, el obligado tributario no discute la propia existencia de retrasos en la aportación de documentación, sino que centra su disconformidad en el hecho de que en muchos casos, no ha sido advertido acerca de las consecuencias derivadas del retraso en la atención de los requerimientos.

El anteriormente transcrito artículo 104 RGAT efectivamente establece que los retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación constituirán una dilación que se computará hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Asimismo, señala que los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

En relación a esta advertencia, la Audiencia nacional ha realizado diversas reflexiones, a las que ya hemos aludido en anteriores pronunciamientos como el de 15d e junio de 2011:

“...advertir no es, ni gramatical ni jurídicamente, constatar a posteriori, como aquí se ha hecho, la realidad de un efecto jurídico ya consumado e irremediable -la existencia de una dilación no computable- sino que, conforme a la tercera acepción del término en el Diccionario de la Real Academia Española, advertir es “aconsejar, amonestar, enseñar, prevenir...”, acciones que en suma se proyectan sobre el futuro y, en aplicación al caso presente, tratan de evitar una consecuencia negativa o, también, informar al contribuyente que, de darse o persistir el retraso o indebida cumplimentación, se producirá el efecto perjudicial para éste”. (SAN de 26-06-2008 - rec. nº. 434/205)

*“...el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos que decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación **sin que éste conociera** siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias. No es admisible imponer tan grave sanción al **descuido**”. (misma SAN de 26-06-2008 anterior)*

*“La Sala no alberga duda alguna sobre la imposibilidad de imputar estos dos periodos al contribuyente como dilaciones de las que es responsable. Y ello por varias razones: la primera, por la absoluta **imprecisión** de las diligencias extendidas por la Administración (...); la segunda (...) dicho retraso se constata, en ambos periodos “**ex post facto**” (...); la tercera, porque no se ha advertido al contribuyente, en ningún momento, de **las consecuencias** que acarrea el eventual incumplimiento de los requerimientos.” (SAN de 10-12-2009 - rec. nº.428/2006)”*

Trasladando lo anterior al caso que nos ocupa hay que comenzar señalando que ya en la propia Comunicación de inicio de las actuaciones “Se informa que, a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, podría considerarse dilación imputable al obligado tributario”.

En este sentido, hemos de traer a colación la STS de fecha 16 de mayo de 2013 (recaída en recurso nº 4602/2010) en la que se señala que la advertencia efectuada en el acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras acerca de que el retraso o incumplimiento en los requerimientos de información o comparecencia podría considerarse dilación imputable, es suficiente para que no tenga que reiterarse todas las veces que se solicita documentación o información:

"(...) Constatado por la Sala de instancia que en el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras se hizo dicha advertencia, esto ha de reputarse suficiente, según lo ha señalado esta Sala en sus sentencias de 8 (RJ 2012, 9786) y 10 de octubre de 2012, en las que se expresó:

"También es importante, y además se ha dictado en un recurso de casación para unificación de doctrina, lo dicho por esta Sala en la sentencia de fecha 13 de Diciembre de 2011 (RJ 2011, 7363) (Rec. 127/2008) que insiste en la necesidad de fijar un plazo y afirma que "Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo (...) para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.

En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores".

Asimismo, tanto en la comunicación de inicio de las actuaciones como las diligencias incoadas se caracterizan por una absoluta claridad en cuanto a la documentación concreta que en cada caso es requerida por la Inspección. Igual precisión se contiene en las Diligencias a la hora de enumerar aquello que aporta el interesado en cada comparecencia y a la hora de dejar constancia en las mismas de lo no aportado y cuya aportación se reitera. Por tanto, no puede hablarse de ausencia de información al contribuyente y desconocimiento por parte de éste de las causas y consecuencias de la no aportación o aportación incompleta de lo requerido, ni de mera imputación "ex post facto" de las dilaciones, ni de imprecisión en las diligencias que pueda generar confusión, duda o, en definitiva, dilación imputable por mero descuido del contribuyente al poder estar éste en la creencia de haber aportado todo lo requerido cuando no era cierto; máxime cuando además se observa que en muchas diligencias se reitera la advertencia inicial en cuanto al cómputo de dilación.

Alega igualmente el interesado ausencia de proporcionalidad en los plazos concedidos, cuestión respecto de la que hay que señalar que la norma que establece unos plazos mínimos a conceder al contribuyente a efectos de aportación de documentación se encuentra en el artículo 171.3 del RGAT a tenor del cual: "*Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración*", y la documentación que ha de hallarse a disposición de la Inspección se encuentra delimitada en el apartado 1 de dicho precepto. Esto es, la obligación de conceder un plazo (mínimo de 10 días) se hace depender de que la documentación requerida deba estar o no a disposición de la Inspección y no en función de la cantidad de documentación requerida. La introducción de un principio de "proporcionalidad de plazo" a conceder en función del volumen de lo requerido o dificultad en su obtención sin existencia de graduación legal alguna al respecto introduciría en el tema relativo al cómputo de la duración del procedimiento (cómputo que, como tal, ha de realizarse en términos de exactitud) un elemento de subjetividad que iría en contra de la seguridad jurídica lo cual, entendemos, no puede ser la voluntad del legislador, sin que ello pueda llevar a pedir "imposibles" al contribuyente, esto es, a actitudes abusivas por parte de la

Administración las cuales, ni son probadas por el contribuyente ni, a la vista del volumen y aparente dificultad de obtención de la documentación requerida, se aprecia en este caso por el Tribunal. Así pues, deben desestimarse las alegaciones actoras al respecto.

Por lo tanto, debemos confirmar el período de 123 días descontado por la Inspección, desde el 24 de mayo a 24 de septiembre de 2012.

Acreditados hasta el momento un total de 186 días de dilaciones no imputables a la Administración Tributaria (39 días + 15 días + 9 días + 123 días), deviene intrascendente analizar la procedencia del resto de períodos descontados en el acuerdo de liquidación impugnado, toda vez que el plazo máximo de duración de las actuaciones, sin computar dilaciones, únicamente había sido sobrepasado en 102 días.

Por todo cuanto antecede, se ha de concluir que las presentes actuaciones inspectoras se han desarrollado con sujeción al plazo del artículo 150 de la Ley 58/53, LGT; y en consecuencia, no se ha producido la prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. En consecuencia, no procede sino desestimar el motivo impugnatorio objeto de análisis.

Quinto.

Entrando en las cuestiones que conciernen al fondo del asunto, en la primera alegación planteada la reclamante defiende la procedencia de aplicar, en atención a su período de generación superior a dos años, la reducción del 40% sobre las retribuciones satisfechas en el ejercicio 2007 a D. Jx..., D. lx... y D. Vx... en concepto de "Bono", por importes respectivos de 525.690,00 euros, 443.355,00 euros y 398.955,00 euros.

Por lo tanto, se trata de determinar si a dichas retribuciones les resulta de aplicación la reducción del 40 por 100 que se recoge en el artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establece en cuanto a los rendimientos de trabajo:

"1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 40 % de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo
(...)."

Por su parte, el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 20 de marzo, RIRPF, dispone lo siguiente:

"1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

2. (...)”

Resultando indiscutido y no alegado por el reclamante, que la retribución recibida no se encuentra entre los rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo; la discrepancia radica en que el interesado considera que el rendimiento obtenido tiene un período de generación superior a dos años, mientras que la Administración niega la concurrencia del tal requisito.

La entidad reclamante argumenta que los bonus abonados traen causa en un acuerdo inicial de fecha 12 de diciembre de 2002 cuyo objeto era la concesión de un premio por consecución de rendimientos y fidelización de los períodos 2003-2005. Posteriormente, en fecha 23 de diciembre de 2005, se firma otro acuerdo entre sociedad y directivos designado como “Ampliación del Acuerdo para la concesión de premio por consecución de rendimientos y fidelización de los períodos 2003-2005”, que da lugar a los bonos recibidos en 2007 y cuya naturaleza ahora tratamos de examinar. Se pospone el pago hasta 2007 y se aumenta el premio a satisfacer por la compañía en caso de cumplimiento de objetivos. De esta forma, a juicio de la reclamante, la retribución variable plurianual pagada a los directivos, enmarcada en la consecución de una serie de objetivos tanto de permanencia como de otras magnitudes cuantificables, deriva de un esfuerzo laboral continuado y ha de calificarse como renta irregular.

De la documentación obrante en el expediente, se obtiene que, en virtud del primer acuerdo, el plan finalizaba en primera instancia a 31 de diciembre de 2005, siendo dicho ejercicio en el que habían de alcanzarse las cifras fijadas de ventas netas y de margen bruto que les daría derecho, en su caso, a percibir la correspondiente retribución en concepto de “bonus?”. En el punto 1.3. de la Estipulación Primera el Plan “se define como un premio monetario único de carácter extraordinario y puntual...” y en el punto 2.2 de la Estipulación SEGUNDA se señala que “La fecha establecida como inicio del Plan de la Compañía es el 1 de enero de 2003 y finalizará el 31 de diciembre de 2005.”. En el punto 2.3. de dicha Estipulación se hace constar que “..los Beneficiarios no podrán reclamar en el futuro a la Compañía nuevas ofertas de similar o igual naturaleza.”

El Acuerdo firmado en 2002 no llega a hacerse efectivo en las fechas y condiciones acordadas. De haberse aplicado, habría devengado en su caso para cada beneficiario, a 31 de diciembre de 2005, el derecho a percibir en 2006 determinadas cantidades, según datos de ventas netas y margen bruto conseguidos en el ejercicio 2005 (300.000,00 euros para D. Jx... y D. lx... y 250.000,00 euros para D. Vx...). No consta que tales cantidades hayan sido reclamadas por los directivos.

El segundo de los acuerdos se firma el 23 de diciembre de 2005, fecha en que resulta evidente que los directivos de la entidad ya tenían conocimiento y podían calcular de manera muy aproximada si adquirirían el derecho a percibir dicha retribución y en su caso, el alcance de la misma. En el acuerdo de 2005 se modifican las condiciones principales del firmado en 2002 y **se traslada al ejercicio 2006 el cómputo de las cifras de ventas netas y margen bruto fijados como objetivo**, cambiando sus importes y el de las cantidades a recibir por los beneficiarios. Aunque también se plasma en el acuerdo una condición de permanencia en la entidad a 31/12/2006; realmente, como indica el inspector jefe y es indiscutido por la reclamante, dicho requisito carece de todo significado práctico ya que los tres hermanos beneficiarios son, junto con su padre, dueños absolutos de la sociedad matriz del grupo, administradora única de XX. Por lo tanto, no resultan operativas cláusulas de permanencia impuestas para quienes adquieren la empresa por donación de su padre y son a la vez consejeros ejecutivos de la misma.

En definitiva, las retribuciones recibidas en concepto de bonus en el ejercicio 2007 por los tres directivos son muy superiores a las que les hubiera correspondido según el primer Acuerdo y queda condicionado al cumplimiento en el ejercicio 2006 de los resultados fijados como objetivo.

En este punto, nos encontramos con la primera discrepancia entre obligada tributaria e inspección. Esta última considera, en atención a la verdadera naturaleza jurídica de la realidad analizada (artículo 13 LGT) que, a pesar de que el segundo acuerdo es designado por sus firmantes como ampliación del primero, realmente el bonus acordado en el mismo nace “ex novo” en fecha 23 de diciembre de 2005, ya que se fijan nuevas y diferentes

condiciones para obtener retribuciones sustancialmente muy superiores. De esta forma, pese al título dado al segundo acuerdo, en realidad constituye una novación del primero, al que de facto sustituye y deja sin efecto, no cumpliéndose en consecuencia el requisito de período de generación superior a dos años.

Por otra parte, la Inspección continúa argumentando que, con independencia de que se considere que el bonus procede del acuerdo de 2002 o del de 2005, en todo caso se trata de una renta generada en su totalidad de forma instantánea y vinculada a un hecho aislado. Esta consideración es asimismo discutida por la reclamante que entiende que la generación del derecho a la percepción del bono se inicia desde la suscripción del acuerdo inicial.

Este Tribunal comparte el criterio señalado en la liquidación impugnada, entendiéndose que, pese a que el segundo acuerdo firmado se designa como ampliación del primero, realmente lo deja sin efecto en su totalidad, naciendo "ex novo" en fecha 23 de diciembre de 2005 el bonus finalmente recibido. Sin embargo, en realidad, a juicio de este Tribunal resulta baldía la controversia suscitada acerca de si el segundo acuerdo suscrito constituye una novación del primero, extintiva como defiende la Inspección, o modificativa o impropia como argumenta la entidad interesada. Ello es así, por cuanto es indiscutible que la percepción del bonus por parte de los directivos se condiciona a que, a 31 de diciembre de 2006 se dé el cumplimiento de dos requisitos: permanencia del trabajador en la entidad a dicha fecha y que, **en el ejercicio 2006** se haya alcanzado una cifra de ventas y un margen bruto de beneficios determinado. De ello resulta que el derecho a obtener las gratificaciones controvertidas se encuentra vinculado a la concurrencia de las condiciones señaladas, sin que en ningún momento previo al ejercicio 2006 se tuviese derecho a su obtención. De esta forma, el bonus queda ligado exclusivamente a que en un único ejercicio, 2006, se cumplan los requisitos correspondientes a la cifra de ventas y al margen de beneficios.

Así las cosas, el primer requisito necesario para poder aplicar la reducción pretendida es la existencia de un período de generación superior a dos años. Para ello, es indispensable que la actividad laboral generadora de la renta se haya desarrollado a lo largo de un período temporal superior a dos años, circunstancia que no concurre en el presente supuesto. En efecto, en nuestro caso, el derecho a percibir la gratificación económica extraordinaria se vincula únicamente con el cumplimiento de los objetivos en 2006, ejercicio en el que debe realizarse el esfuerzo laboral de los directivos a fin de percibir el incentivo, sin que por lo tanto podamos hablar de la existencia de ningún período de generación superior a dos años. En definitiva, con independencia del momento en que se pacta el rendimiento, el derecho a su percepción se condiciona al dato del beneficio de la compañía en el cierre del ejercicio económico 2006, en cuyo caso se hace efectiva la retribución al trabajador al año siguiente. Con ello, al estar definidos los objetivos a conseguir por referencia a un solo ejercicio (el que tiene su cierre a 31 de diciembre de 2006), con total independencia de los resultados correspondientes a períodos anteriores, es evidente que no cabe hablar de la existencia de un período de generación superior a dos años.

Por cuanto antecede, y sin necesidad de analizar si los rendimientos se obtienen o no de forma periódica o recurrente, procede desestimar la pretensión de la entidad reclamante, confirmando el acuerdo impugnado en este punto.

Sexto.

En la segunda alegación formulada, la reclamante defiende la procedencia de aplicar la reducción del 40% sobre la retribución satisfecha en 2007 en concepto de "bonus" al Director Comercial de la empresa, D. **Ex...**. La Inspección discrepa en cuanto al tratamiento otorgado al citado "bonus", al entender que el mismo tiene un carácter periódico y recurrente; en consecuencia, practica la regularización correspondiente, liquidando retención sobre el importe de la reducción aplicada del 40%. En su escrito, la entidad reclamante niega el carácter recurrente de dicho rendimiento, señalando que la naturaleza de las diferentes retribuciones variables que el trabajador ha percibido a lo largo de su vida laboral en esta compañía es totalmente diferente de la que nos ocupa en el presente expediente.

Del análisis de la documentación que figura en el expediente, se desprende que:

1. Con fecha 16 de enero de 2001, D. **Ex...** comenzó a prestar servicios en **XXX** como Director Comercial.
2. En el contrato firmado en dicha fecha, se acordaron las retribuciones anuales de carácter fijo y variable, así como la percepción de un "bonus extraordinario" en fecha 31 de marzo de 2004, en función del cumplimiento del 100 % de determinados objetivos, y condicionado asimismo a que continúe prestando sus servicios en la empresa.
3. En fecha 21 de diciembre de 2004, **XXX** dirigió escrito al señor **Ex...**, fijando objetivos a cumplir e importes a percibir en concepto de "bonus extraordinario correspondiente al periodo que va de 1 de enero de 2004 hasta 31 de diciembre de 2006.":

4. En el ejercicio 2007, el señor Ex... percibe 88.450,00 euros en concepto de bonus correspondiente al período que abarca desde el 1 de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2006.

Resultando indiscutido y no alegado por el reclamante, que la retribución recibida no se encuentra entre los rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo; la discrepancia radica en que la Administración considera que el rendimiento obtenido tiene un carácter recurrente, mientras que el interesado defiende la naturaleza excepcional de dicha percepción.

A la vista de lo expuesto, en principio, el hecho de que la retribución extraordinaria se haya vinculado al cumplimiento de unos objetivos que abarcan un espacio temporal de tres años, permitiría apreciar en el rendimiento la existencia de un período de generación superior a dos años. Sin embargo, para que sea aplicable la reducción del 40 por ciento se requiere además que los rendimientos no se obtengan de forma periódica o recurrente, lo que significa que el premio por cumplimiento de objetivos debe tener un carácter aislado, no tratándose de una retribución cíclica que la empresa viniera repitiendo cada cierto tiempo por el cumplimiento de unos objetivos plurianuales. En nuestro caso, desde el momento en que el trabajador se incorporó como director comercial a la compañía, se le fijó un incentivo para el cumplimiento de unos objetivos, establecidos por períodos trianuales, y cuyo cumplimiento le permitiría acceder al cobro de un bonus adicional. Ello conduce a este Tribunal a la conclusión de que se trata de una retribución variable, en la que no cabe apreciar el elemento de excepcionalidad u ocasionalidad exigido por la Ley para aplicar el beneficio fiscal, sino que más bien corresponde a un concepto de productividad mediante el que la entidad trata de incentivar el cumplimiento periódico de los objetivos comerciales de la empresa.

Por lo tanto, procede desestimar la pretensión de la reclamante, confirmando el criterio expuesto en el acuerdo de liquidación impugnado, al apreciarse un carácter recurrente en los rendimientos satisfechos.

Séptimo.

A continuación, el reclamante discrepa de la calificación otorgada por la Inspección a los pagos que satisfizo a la sociedad YYY SL en los ejercicios 2007 (174.125,00 euros) y 2008 (110.000,00 euros), en concepto de "Patrocinio becas" para la asistencia a Congresos, Jornadas, Talleres y Cursos de profesionales sanitarios.

Si bien los asistentes becados no mantienen relación laboral con la entidad obligada tributaria, los pagos realizados por ésta son considerados en el acuerdo de liquidación como retribuciones en especie satisfechas a dichos profesionales y se exigen sobre los mismos los correspondientes ingresos a cuenta. Asimismo, de la documentación obrante en el expediente se deduce que en la regularización practicada al obligado tributario por el concepto Impuesto sobre Sociedades, a efectos de determinar la base imponible se ha admitido la deducibilidad fiscal de dichos pagos.

En este punto, la controversia se circunscribe en determinar si los pagos que satisface el obligado tributario para patrocinio de congresos de profesionales sanitarios, constituye o no para los asistentes obtención de renta y si llegados a una respuesta afirmativa a la cuestión anterior, si merecen la calificación de rendimientos en especie del trabajo o rendimientos en especie procedentes de su actividad profesional.

El reclamante defiende que los facultativos sanitarios no obtienen ninguna renta, toda vez que el patrocinio no tiene como finalidad retribuirles por servicios prestados, sino garantizar la necesaria divulgación de los medicamentos entre los profesionales.

El argumento esgrimido por el obligado tributario, centrado en sostener que la asistencia a los congresos resulta esencial para el fin formativo que persigue la comunidad científica, resultaría adecuado en aras a justificar la deducibilidad fiscal del gasto soportado por la entidad pagadora (aspecto no discutido por la Inspección), pero no obsta a que, desde el punto de vista de los facultativos sanitarios, las becas de las que se benefician supongan para ellos la obtención de una renta. En definitiva, la posible obtención de renta por parte de los asistentes a los congresos ha de analizarse con total independencia de la finalidad que persiga con ello el pagador de los rendimientos (en nuestro caso, divulgar y dar a conocer los nuevos medicamentos).

Por ello, hemos de determinar si, toda vez que la compañía reclamante no realiza ningún abono directamente a los profesionales sanitarios, sino que lo instrumenta mediante el pago a una entidad tercera organizadora del congreso; dichos pagos tienen o no la consideración de retribución en especie para los asistentes a dichos congresos.

Así, el apartado 1 del artículo 42 de la Ley 35/2006, LIRPF dispone:

“1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria. “

El reclamante argumenta que, para que el rendimiento examinado pueda calificarse como retribución en especie es necesario que los médicos obtengan un bien que les reporte un beneficio particular, circunstancia que, a su entender, no concurre en este supuesto ya que el destino es claramente un uso profesional.

Este Tribunal Central no puede compartir este argumento, puesto que, aunque evidentemente la asistencia al congreso en último término redundará en una mejora en el ejercicio de su profesión, aumentando su formación y mejorando, por tanto, sus aptitudes para el desempeño de su trabajo o tarea y con ello la calidad y eficiencia de estos, para determinar quién es el beneficiario último de esta mejora habrá que distinguir si la actividad que realiza el sanitario es por cuenta propia o ajena.

En el primer caso, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta propia, es indudable que la formación recibida gratuitamente redundará en el interés particular del sanitario, mientras que en el segundo, cuando la profesión sanitaria se ejerce por cuenta ajena, parece claro que el beneficiario principal de las ventajas de esta formación es el empleador para quién el sanitario trabaja.

Para realizar el análisis aquí pretendido, ha de considerarse el presupuesto de hecho que motiva la invitación para la asistencia a un congreso.

En este sentido, hemos de detenernos en las diferentes circunstancias en que pueden encontrarse los asistentes a congresos médicos. En efecto, los facultativos sanitarios pueden tener la condición de asalariados (por ejemplo, como trabajador en un hospital) o bien, realizar un ejercicio libre de su profesión (percibiendo en tal caso rendimientos de actividad), así como encontrarse en diversas situaciones mixtas (consulta pública por las mañanas y privada por las tardes).

Sin embargo, lo que resulta relevante es analizar en cada caso en qué calidad se cursan las invitaciones para asistir al congreso. Esto es, si un facultativo acude invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios (por ejemplo, por ser el jefe de servicio de la especialidad involucrada en las jornadas del congreso), la calificación que habría de otorgarse sería la de “rendimientos del trabajo”. Sin embargo, si se trata de un profesional que ejerce la profesión libre y es invitado en su propia calidad de especialista, nos encontraríamos ante “rendimientos de actividad profesional”. En el caso de un especialista que trabaja en un hospital y que acude a un congreso invitado a título personal, a causa de su propio prestigio profesional, la calificación que habría de otorgarse a dichas rentas sería también la de “actividad profesional”, ya que su condición de asalariado no es incompatible con un ejercicio libre de la profesión.

De esta forma, a pesar de las diferentes situaciones en que pueden encontrarse los facultativos sanitarios, el elemento decisivo para la calificación de las rentas debe venir determinado por el hecho que motive su invitación, si tiene relación con el puesto de trabajo por cuenta ajena desempeñado, o con el desarrollo de una actividad económica por cuenta propia.

El criterio de este Tribunal Central ya lo apuntó la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V0637-2006 de fecha 4 de abril de 2006, en los siguientes términos:

“ (...)Teniendo en cuenta que las asistencias a los congresos no comportan en sí mismas el ejercicio de una actividad, la calificación de estas retribuciones en especie vendrá determinada por la labor o actividad a la que se vinculan o derivan; ello significa que procederá su calificación como rendimientos del trabajo cuando la «invitación» al congreso venga motivada por el puesto de trabajo desempeñado por el médico beneficiario. Por el contrario, cuando esa «invitación» se corresponda con el ejercicio libre de la profesión, su calificación será la de rendimientos de la actividad profesional.(...)”

Octavo:

Comenzando por el análisis de las rentas del trabajo, caso en el que el facultativo acude invitado en su condición de representante designado por un determinado hospital (público o privado) en el que presta sus servicios (por ejemplo, como antes decíamos, por ser el jefe de servicio de la especialidad involucrada en las jornadas del

congreso), la ley únicamente prevé un supuesto en el que las cantidades destinadas a la formación no tendrán la consideración de rendimientos en especie en artículo 42.2.b) de la LIRPF, el cual dispone que no tienen la consideración de rendimientos de trabajo en especie, entre otras, las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. En desarrollo del artículo anterior, el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), dispone que:

"No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.b) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo previsto en el artículo 9 de este Reglamento".

De esta forma, para que la asistencia a congresos no tenga la consideración de rendimiento del trabajo en especie han de concurrir los siguientes requisitos: que los estudios sean dispuestos por los propios empleadores; la financiación total de los estudios por tales empleadores (no cabe parcial); y que la finalidad perseguida sea la actualización, capacitación o reciclaje del personal siempre que los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Y todo ello sin perjuicio de que las cantidades específicamente destinadas a satisfacer los gastos de locomoción, manutención y estancia se rijan por lo previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF.

Noveno:

En el caso que nos ocupa, los Congresos organizados por **XX**, los facultativos son invitados por su condición de especialistas de la medicina y no por razón de su vinculación a un determinado puesto de trabajo.

En consecuencia, hemos de confirmar la calificación otorgada por la Inspección como rendimientos en especie de la actividad profesional.

El reclamante discrepa, argumentando que el artículo 27 LIRPF establece como requisito para que una renta pueda calificarse como rendimientos profesionales, el propio ejercicio de una actividad. Así, en el apartado 1 de dicho artículo se dispone:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

No podemos acoger esta alegación, por cuanto no resulta acreditado en el expediente que los facultativos acudan al congreso en atención al puesto de trabajo que ocupan, esto es, en el contexto de su relación laboral y, por tanto, vinculando su asistencia y el resultado obtenido de ella a dicha relación laboral.

Por lo tanto, ante el ofrecimiento para acudir a un congreso, el médico decide libremente su asistencia, con independencia del trabajo desempeñado y de la decisión al respecto de su empleador; de tal forma que en definitiva, optará por acudir si considera que ello le puede reportar un interés en el ejercicio de su profesión.

Establecida la calificación como renta en especie de la actividad profesional, no es necesario entrar a analizar otros elementos (si el congreso tiene un contenido meramente divulgativo o se le puede otorgar naturaleza de formación, etc) para concluir la no aplicación al caso que nos ocupa del supuesto contemplado en el artículo 42.2.b) LIRPF, pues dicha excepción viene únicamente prevista en la Ley del Impuesto en el marco de los rendimientos del trabajo, sin que exista precepto similar para el supuesto de rendimientos de actividad.

Concluida pues la existencia de una retribución en especie, procede confirmar la procedencia de la regularización contenida en el acuerdo impugnado, exigiendo a la entidad obligada tributaria la realización de un ingreso a cuenta sobre los rendimientos satisfechos.

Decimo.

En lo referente al acuerdo sancionador, el reclamante solicita que se declare la nulidad del mismo al considerar que no concurre el elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, toda vez que su actuación, en cuanto a las retenciones practicadas, se encuentra amparada por una interpretación razonable de la norma.

El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal. De este modo, el artículo 183.1 de la actual LGT, Ley 58/2003, establece: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”*

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (Resolución de 21 de octubre de 1987, entre otras), doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, el artículo 179 de la Ley 58/2003, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, ha recogido en su apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria: *a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. b) Cuando concorra fuerza mayor. c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma. “d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados.”*

Esta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, en Sentencia de 19/12/1997, matizaba que: *“...para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad.”* Y más recientemente, en el mismo sentido, la sentencia de 6/06/2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004.

Aplicando lo expuesto al caso ahora examinado, procede analizar la conducta del obligado tributario y valorar la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, aun a título de simple negligencia. La entidad obligada tributaria debe conocer la normativa por la que resulta obligada a practicar pagos a cuenta del IRPF, los cuales han de ser realizados de forma diligente, máxime cuando como en estos supuestos, pretende la aplicación de un beneficio fiscal (las correspondientes reducciones del 40%). La disminución de carga tributaria derivada de la consideración de las rentas analizadas como irregulares, conlleva un esfuerzo adicional, la prueba de que se cumplen los requisitos para el beneficio invocado, circunstancia no acreditada por el obligado tributario.

En el caso de las retribuciones satisfechas en el ejercicio 2007 a D. **Jx...**, D. **Ix...** y D. **Vx...**, la entidad era perfectamente conocedora de cuales eran las condiciones (referidas únicamente al período 2006) para acceder a los bonos pactados con sus directivos. Es más, la manera de pactar esas retribuciones parece indicar que se trataba

de revestir a las mismas de un aparente carácter plurianual, presumiblemente para otorgar a las rentas una naturaleza irregular que permitiese la reducción del 40%. En este sentido, ha de tomarse en consideración que los altos directivos perceptores de los bonus y que al mismo tiempo ostentan capacidad de decisión en los órganos de administración de la empresa, serían los principales beneficiados de dicho tratamiento que les permite aplicar una reducción del 40% al integrar las citadas rentas del trabajo en sus correspondientes bases imponibles del IRPF.

En el caso de la retención correspondiente a la retribución variable satisfecha a **Ex...**, se ha constatado en ésta un carácter recurrente. Indudablemente, quien mejor conocía las características de tales incentivos por consecución de objetivos resulta ser el obligado tributario, toda vez que determina los criterios para su obtención.

En consecuencia, resulta difícil apreciar en las conductas seguidas una actuación amparada en interpretación razonable de la norma, dada la claridad expositiva del artículo 18.2. LIRPF y el pleno conocimiento de las características de los incentivos que el obligado tributario poseía.

En conclusión, de lo expuesto se desprende que no puede excluirse de culpa la conducta del recurrente al amparo de haber realizado una interpretación razonable de la norma, evidenciándose un comportamiento al menos negligente del que ha resultado un claro beneficio fiscal.

Una vez expuesto lo que antecede, y del examen del expediente se desprende que en el presente caso el acuerdo sancionador recoge ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en la regularización de la liquidación principal en acta de disconformidad, y concretamente en relación al elemento de culpabilidad, detallando la valoración otorgada al comportamiento del interesado

Por último, aprecia el reclamante que su conducta no es constitutiva de infracción tributaria, toda vez que incluso en el acuerdo de imposición de sanción se reconoce la inexistencia de ocultación de datos.

Efectivamente, en el acuerdo sancionador impugnado se apunta expresamente que no se aprecia la existencia de ocultación en los términos definidos en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. “...se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria...”; y RD 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGS), que en su artículo 4 “Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor”.

Dicha falta de ocultación debe ser tenida en cuenta al realizar una adecuada calificación de la infracción propuesta, pero no constituye ninguna causa eximente de responsabilidad. No obstante, en este caso, a pesar de no concurrir la existencia de ocultación, las infracciones cometidas se califican correctamente como graves, en virtud de lo dispuesto en el artículo 191.3.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 191. *Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.*

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, **cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción**, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Por cuanto antecede

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha,

ACUERDA:

DESESTIMAR las reclamaciones interpuestas, confirmando los acuerdos impugnados, por los Fundamentos de la presente Resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.