

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia 4 de diciembre de 2024****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 845/2019****SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Delimitación. Gastos no deducibles. Gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión. Las regularizaciones practicadas en relación con los ejercicios 2008 a 2011 incrementaron las rentas positivas declaradas derivadas de ese patrimonio deslocalizado en un paraíso fiscal (Suiza), concluyendo la Inspección que los rendimientos consignados en las declaraciones complementarias presentadas a nombre de sus progenitores correspondía imputárselos a la obligada tributaria tras considerar acreditado que esta era la verdadera titular de los fondos generadores de tales rentas y no sus padres. Respecto de los rendimientos de capital mobiliario imputados, la Inspección no admite la deducibilidad de una serie de gastos en concepto de gastos de administración y depósitos de cuentas de valores, como pretendía la obligada tributaria, por considerar que se trataba de gastos derivados de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión. La Administración Tributaria y el TEAC estiman que tales gastos se han producido en el seno de un contrato fiduciario que implica la realización de servicios de gestión discrecional de carteras, y, por tanto, obedecen a la retribución de tales servicios, sin que la recurrente haya acreditado lo contrario y además en las autoliquidaciones complementarias presentadas se declararon rentas positivas netas procedentes de activos situados en paraísos fiscales a nombre de entidades distintas del verdadero titular de las cuentas y activos, sin que se haya acreditado por parte de la interesada que esos gastos no habían sido ya deducidos al presentar esas autoliquidaciones, cuantificando detalladamente los rendimientos que habrían generado tales gastos y su correlación con los mismos. **Pérdida patrimonial. Liquidación de fondo de inversión.** Tampoco se admite la pérdida patrimonial generada por la liquidación del fondo de inversión que igualmente trae causa de rentas opacas, de las que se tiene referencia a partir de los años 2003 a 2005, cuyo origen se desconoce y que no han tributado en España, toda vez que proceden de fondos o rentas localizadas en paraísos fiscales y que ha sido ocultadas a la Hacienda pública a través de estructuras fiduciarias, en años prescritos administrativamente y que el propio obligado tributario, mediante el levantamiento del velo societario, declara en períodos posteriores, eligiendo el momento en el que presenta dichas autoliquidaciones complementarias, privando a la Administración fiscal española de la posibilidad de gravar las ganancias obtenidas y ocultadas a través de dichos instrumentos fiduciarios y estructuras opacas en paraísos fiscales para pretender un segundo efecto favorable para sus intereses cual es la compensación de las pérdidas patrimoniales generadas en las inversiones efectuadas y que se han generado fundamentalmente durante los años en los que los activos han estado ocultos (2003 a 2008) para posteriormente solicitar la compensación de dichas pérdidas con rentas positivas sometidas a la base del ahorro. Así, la conducta del obligado tributario se consideró subsumible en la figura del abuso de derecho, proscrito por el art. 7 del Código Civil por cuanto el obligado pretendía, con la minoración mediante una pérdida patrimonial de la renta positiva declarada por el propio obligado, que el efecto negativo de unas inversiones opacas a la Hacienda pública española (pérdidas de la SICAV) se asumiera por la Hacienda española a través de la compensación pretendida. La Administración incrementa la base imponible del ahorro de cada uno de los periodos impositivos en concepto de ganancia patrimonial, por las diferencias positivas de cambio realizadas aplicando el criterio FIFO que tuvo en cuenta como tipo de cambio del momento de "adquisición" el fijado por el BCE para la fecha en que los mismos eran abonados en la respectiva cuenta. **Rendimientos del trabajo. Utilización de vivienda.** Por otro lado, se incrementan los rendimientos del trabajo personal declarados por la utilización de un inmueble en Cádiz propiedad de la entidad vinculada de la que la obligada tributaria es administradora.

Síguenos en...



Confirmando la Sala el criterio de la Administración de imputar dicho rendimiento en función del porcentaje de utilización de la vivienda atribuida por la Inspección a cada uno de los administradores. En el presente caso, la recurrente, perceptora de los rendimientos derivados de la utilización de la vivienda, no los declaró en su IRPF y la entidad pagadora tampoco efectuó el correspondiente ingreso a cuenta por este concepto. Fue la calificación jurídica realizada en el procedimiento de inspección lo que determinó la sujeción al IRPF de la obligación principal de la que derivaría, consecuentemente, la obligación de ingresar a cuenta por este concepto. Por tanto, cuando se produce la regularización, la Administración se limita, ante la falta de ingreso a cuenta, a exigir la obligación principal, lo que es conforme con la jurisprudencia expuesta, independientemente de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesoria, la de practicar el ingreso a cuenta, que es jurídicamente irrelevante para modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente, la de incluir en su declaración todos las rentas obtenidas.

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Medios fraudulentos. En cuanto a la sanción, los rendimientos declarados proceden de activos que han permanecido ocultos a la Hacienda Pública mediante la utilización de sociedades instrumentales y opacas al fisco, y que en los años 2008 y 2009 la propia obligada tributaria efectuó un "levantamiento del velo societario" de forma incorrecta por cuanto atribuyó los rendimientos procedentes de los activos ocultos a sus progenitores, ya fallecidos a la fecha de presentación de las autoliquidaciones complementarias presentadas por la recurrente en nombre de sus progenitores y finalmente, mediante el procedimiento inspector, quedó demostrado que era ella y no sus padres, la verdadera titular de los activos y de sus rendimientos. Por lo tanto, queda suficientemente justificada la aplicación de la mencionada circunstancia puesto que, como se reitera en los acuerdos sancionadores, una vez levantado el velo societario, hizo figurar a nombre de sus padres la titularidad de los rendimientos procedentes de los fondos ocultos cuando era ella la verdadera titular de estos, según se pudo determinar en el curso de las actuaciones inspectoras.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000845/2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0015330/2019

Demandante: Lina

Procurador: MANUEL SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ-CARVAJAL

Letrado: JAVIER POVO MARTÍN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Síguenos en...



D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER
D^a. ANA MARTÍN VALERO
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a cuatro de diciembre de dos mil veinticuatro.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 845/2019 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido D^a Lina, representada por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal y asistido del Letrado D. Javier Povo Martín, frente a la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, que desestima la reclamación económico administrativa deducida frente a determinados acuerdos de liquidación y sanción por el IRPF correspondientes a los ejercicios 2008 a 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en 4 de noviembre de 2019, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión por decreto de fecha 5 de noviembre de 2019, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-78198; En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 29 de diciembre de 2020, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando: "*(...) dicte sentencia por la que declare la invalidez jurídica y deje sin efectos la Resolución recurrida dictada por el TEAC, recaída en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a los actos de liquidación y sanción, en última instancia impugnados, y que han sido tramitadas con los números NUM000; NUM001; NUM002; NUM003; NUM004 y NUM005 (acumulados)*".

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 16 de febrero de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

CUARTO.-Acordado el recibimiento del procedimiento a prueba y practicada la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual quedaron las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo cual fue fijado para el día 16 de octubre de 2024, continuando la deliberación en sucesivas sesiones hasta el día 27 de noviembre de 2024.

QUINTO. -La cuantía del procedimiento se ha fijado en 3.021.186,47 €.

Siendo Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-D^a Lina interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, que desestima las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) interpuestas contra los siguientes acuerdos, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid:

- Acuerdo de Liquidación de fecha 15 de marzo de 2016, derivado del Acta A02- NUM006, concepto IRPF, periodos 2008 a 2011 extendida a D^a Lina, importe 1.11.499,56 euros a ingresar (NUM000) y sanción resultante, importe 997.346,26 euros (NUM003).

- Acuerdo de Liquidación de fecha 15 de marzo de 2016 derivado del Acta A02- NUM007, extendida a Lina, concepto IRPF periodos 2012 y 2013 importe 624.198,76 euros a ingresar (NUM005) y sanción resultante (NUM004).

- Acuerdo de Liquidación de fecha 4 de abril de 2016 derivado del Acta A02- NUM008, concepto IRPF, periodos 2008 a 2011 extendida a D^a Lina en calidad de sucesora de D. Darío, importe 134.778,59 euros a devolver (NUM001).

- Acuerdo de Liquidación de fecha 4 de abril de 2016 derivado del Acta A02- NUM009, concepto IRPF, periodos 2008 a 2010 extendida a D^a Lina en calidad de sucesora de D^a María Dolores, importe 356.343,18 euros a devolver (NUM002).

Síguenos en...

SEGUNDO. -Los antecedentes de hecho a tener en cuenta, según recoge la resolución administrativa y resultan del expediente administrativo, son los siguientes:

1.- En fecha 3 de mayo de 2013 D^a Lina presentó, en nombre propio (IRPF 2010-2011) y en su condición de sucesora de sus padres D. Darío y D^a María Dolores (IRPF 2008-2009), ocho autoliquidaciones complementarias del IRPF referidas a periodos anteriores (2007 a 2011) con el objeto, según afirmaba en escritos presentados el 6 y el 17 de mayo de 2013 de declarar las rentas derivadas de una serie de activos depositados en cuentas abiertas en Suiza (BBVA Suiza) a nombre de la sociedad panameña denominada "OLIVIA COMMERCIAL INC" que había constituido su padre en el año 2006.

Estos fondos y rentas positivas derivados de fondos deslocalizados en Suiza no habían sido declarados en las declaraciones individuales del IRPF originarias presentadas por D^a Lina correspondientes a los periodos impositivos 2008-2013.

El importe declarado como cuotas adicionales por el IRPF de los años reseñados por la obligada tributaria, tanto en nombre propio como en nombre de sus progenitores ascendió a 3.227.623,84 €.

2.- Por otro lado, Dña. Lina presentó con fecha 6 de mayo de 2013, igualmente, declaraciones complementarias por el Impuesto sobre Sucesiones, como consecuencia del fallecimiento de su madre (18/01/2010) y de su padre (05/11/2011).

El importe total de las cantidades autoliquidadas por el Impuesto sobre Sucesiones, como consecuencia del fallecimiento de los progenitores, la obligada tributaria ingresó un total de 43.266.817,57 €.

3.- Asimismo, con fecha 3 de mayo de 2013 presentó autoliquidaciones complementarias como sucesora de sus progenitores por el Impuesto de Patrimonio correspondiente al ejercicio 2007, declarando unas cuotas adicionales por importe de 2.403.202,58 €.

4.- En consecuencia, del importe total de las cantidades ingresadas en concepto de autoliquidaciones complementarias del que se tiene conocimiento (48.897.643,99 €), 46.412.613,65 € fueron satisfechos con cargo a una cuenta corriente abierta en el BBV Argentaria, cuyo titular es Dña Lina, según figura en la cartulina de firmas de la entidad bancaria. Dicha cuenta se abrió el 23/04/2013 y su primer movimiento tuvo lugar el día 25/04/2013, mediante recepción de una orden de pago recibida, por importe de 55.000.000 de euros, procedente de una cuenta abierta en BBV Suiza, a nombre de la misma titular.

5.- Simultáneamente a la presentación de dichas autoliquidaciones complementarias, presentó escritos complementarios solicitando la devolución de ingresos indebidos de las cantidades ingresadas, por unos u otros motivos, como consecuencia en algunos casos de la omisión, deliberada por cuanto en los propios escritos así se expresa, de beneficios fiscales automáticos (99 % de la cuota en el Impuesto sobre Sucesiones), no minoración del importe de las cantidades satisfechas en concepto de actas incoadas por la Comunidad de Madrid por el Impuesto sobre el Patrimonio, etc.

6.- Por la Inspección de los Tributos se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación en relación con los obligados tributarios D^a Lina, D. Darío y D^a María Dolores por el IRPF correspondiente a los ejercicios 2008 a 2013, con el objeto de comprobar si las rentas declaradas en las citadas declaraciones complementarias se habían imputado a los sujetos pasivos que durante los periodos comprobados habían sido titulares de los elementos patrimoniales generadores de los mismos, en los términos previstos en el artículo 11 de la Ley 35/2006, del IRPF.

Dichas actuaciones terminaron en el caso de D^a Lina en los Acuerdos de Liquidación de referencias NUM006 (2008 a 2011) y NUM007 (2012 y 2013) por importes a ingresar de 1.111.499,56 euros y 624.198,76 euros respectivamente.

7.- Las regularizaciones practicadas en relación con los ejercicios 2008 a 2011 consistieron en incrementar, para cada uno de los periodos comprobados, las rentas positivas declaradas derivadas de ese patrimonio deslocalizado en un paraíso fiscal, concluyendo la Inspección que los rendimientos consignados en las declaraciones complementarias presentadas a nombre de sus progenitores correspondía imputárselos a la obligada tributaria tras considerar acreditado que esta era la verdadera titular de los fondos generadores de tales rentas y no sus padres.

Respecto de los rendimientos de capital mobiliario imputados, la Inspección no admite la deducibilidad de una serie de gastos en concepto de gastos de administración y depósitos de cuentas de valores, como pretendía la obligada tributaria, por considerar que se trataba de gastos derivados de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en virtud de lo previsto en el artículo 26.1 de la Ley 35/2006.

Para el periodo 2009 tampoco se admite la pérdida patrimonial generada por la liquidación del fondo de inversión "SCHRODER SPECIAL SITUATIONS FUND DYNAMIC RESERVE" por no considerarla justificada.

Asimismo, se incrementa la base imponible del ahorro de cada uno de los periodos impositivos en concepto de ganancia patrimonial, por las diferencias positivas de cambio realizadas.

Por último, se incrementan los rendimientos del trabajo personal declarados por la utilización de un inmueble en Sotogrande (Cádiz), propiedad de la entidad vinculada PYOMAR, S.A, de la que la obligada tributaria es administradora.

8.- En cuanto a la regularización de la situación tributaria correspondiente a los periodos 2012 y 2013, periodos para los que D^a Lina declaró los activos deslocalizados como propios al haber fallecido sus padres en periodos anteriores (2010 y 2011), la regularización consistió en eliminar los gastos deducidos de rendimientos de capital mobiliario declarados por considerar que se trataba de gastos derivados de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, así como la integración en la base imponible del ahorro de los periodos comprobados, en concepto de ganancia patrimonial, de las diferencias positivas de cambio realizadas.

9.- Correlativamente, en las regularizaciones practicadas a sus progenitores ya fallecidos, la Inspección procedió a minorar los rendimientos declarados por la obligada tributaria en nombre de estos, una vez fallecidos, mediante la presentación de las mencionadas declaraciones complementarias.

Así, el 4 de abril de 2016 se dicta acuerdo de Liquidación derivado del Acta A02- NUM008, concepto IRPF, periodos 2008 a 2011 de D. Darío, por importe 134.778,59 €, a devolver; y en relación con D^a María Dolores Acuerdo de Liquidación derivado del Acta A02- NUM009, concepto IRPF, periodos 2008 a 2010 importe 356.343,18 €, a devolver.

10.- Por otro lado, como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector tramitado respecto de D^a Lina, se impusieron a esta en fecha 30 de marzo de 2016 dos sanciones por la comisión, durante los periodos comprobados, de la infracción prevista en el artículo 191 LGT, por importes de 997.346,26 € y 288.141,89 €.

TERCERO.-Los argumentos que se aducen en la demanda se articulan en varios bloques que se circunscriben a las siguientes cuestiones:

- Deducibilidad en el IRPF de los gastos de administración y depósito o custodia de valores que formaban parte del patrimonio regularizado.
- Pérdida patrimonial en el IRPF, correspondiente al periodo impositivo 2009, como consecuencia de la liquidación de las participaciones en el Fondo de Inversión: FONDO SCHRODER SPECIAL SITUATIONS FUND, "SSF".
- Tratamiento de las diferencias de cambio en moneda extranjera y ganancias patrimoniales en ellas derivadas en el IRPF de los periodos impositivos 2009 a 2013.
- Otras diferencias detectadas en el acto de liquidación que en última instancia se impugna, respecto del periodo impositivo 2013.
- Incorrecta la regularización de rentas obtenidas en España.
- Infracción, por parte de la Administración, del principio de construcción jurisprudencial y que ha venido a denominarse bajo el *nomen iuris* de "principio de regularización íntegra", al que debe someterse el ejercicio de las potestades de calificación y comprobación que el ordenamiento jurídico atribuye a los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria.
- Eficacia jurídica frente a la Administración tributaria de las declaraciones de voluntad contenidas en el Escrito Complementario de las declaraciones liquidaciones tributarias presentadas y que conforman conjuntamente la Regularización Voluntaria.
- Naturaleza provisional/provisionalidad de las liquidaciones dictadas por la Inspección de los Tributos en el ejercicio de sus potestades de comprobación.
- Vicios de que adolecen las infracciones apreciadas y las sanciones impuestas.

CUARTO.-El primer motivo de impugnación se refiere a la deducibilidad de los gastos de administración y depósito o custodia de valores correspondientes a los rendimientos de capital mobiliario.

La recurrente no dedujo las cantidades satisfechas en concepto de gastos de administración y depósito de valores para la determinación del rendimiento neto en la regularización voluntaria presentada, solicitando la deducción de tales gastos en el curso del procedimiento inspector por un importe total de 589.935,71 €, por los periodos 2008 a 2013.

El Inspector actuario rechazó en el acta la deducibilidad de tales gastos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.1 Ley 35/2006 al considerar que, en realidad, retribuían un servicio

discrecional de carteras prestado por la entidad financiera (BBVA Suiza), al no haber aportado la obligada tributaria prueba alguna del carácter del contrato de depósito y de los importes de los gastos en los que ha incurrido, así como por la falta de aportación de documentos justificativos de dichos gastos.

En el trámite de alegaciones al Acta la interesada aportó un certificado emitido por la entidad BBVA Suiza en fecha 17 de noviembre de 2015 (una vez incoadas las Actas), en el que se indicaba, en síntesis:

"Las cuentas de Olivia Commercial 438024 y 439117 nunca han estado vinculadas a un contrato en virtud del cual se haya realizado una gestión discrecional de su cartera. Desde su apertura ambas cuentas siempre han tenido la condición de administradas, donde BBVA (Suiza) S.A solo ha contratado valores bajo instrucciones de los firmantes autorizados en las cuentas.

(...)

Se adjunta como Anexo nº 1 a la presente certificación modelos de los contratos-tipo de gestión discrecional de carteras utilizados en BBVA (Suiza) S.A entre los años 2006-2013. Dicho tipo de contrato nunca ha sido firmado por Olivia Commercial.

(...)

En el periodo 2006-2013 se han cobrado por parte del BBVA (Suiza) S.A los gastos de administración que se calculan sobre el total de activos.

(...)

En ningún caso puede considerarse que estos gastos se hayan satisfecho como remuneración de un servicio de gestión discrecional e individualizada de carteras prestado por BBVA (Suiza) S.A

(...)"

En ese certificado consta, asimismo, el detalle de los gastos de administración en los periodos 2008 a 2013.

En el Acuerdo de liquidación se analiza la eficacia de dicho certificado destacando, en primer término, que se ha emitido una vez se incoaron las actas. A continuación, se analiza la documentación que obra en el expediente, y en particular las características del contrato fiduciario, haciendo alusión, en concreto, a la cuenta con número 438024 y al contrato firmado en Panamá entre la entidad Olivia Commercial y el banco BBVA, con fecha 2 de septiembre de 2006, de cuya lectura extrae la conclusión de que el Banco actúa como Agente, a su exclusiva discreción, si bien el cliente también podría dar instrucciones en cuanto a la realización de depósitos a plazos, de lo que deduce que respondía a un contrato de gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, lo que determina que los gastos que genera no eran deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 26.1 Ley 35/2006](#).

A esta argumentación añade que las cantidades consignadas, tanto por D^a Lina como por D. Darío y por D^a María Dolores en las autoliquidaciones presentadas, tanto originariamente como en las complementarias presentadas por D^a Lina en nombre de sus padres en calidad de sucesora, en concepto de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos de capital mobiliario no incluían tales gastos de administración y custodia.

Y que a lo largo del procedimiento se ha requerido sistemáticamente la acreditación de los eventuales gastos y el certificado de 17/11/2015 no aclara su realidad, características, fechas de devengo de dichos gastos que permitan su verificación; y sus importes no cuadran con los movimientos de los distintos certificados aportados. Además, el hecho de que la entidad emita distintos certificados con importes distintos, errores y correcciones a los mismos enerva su valor probatorio si no logra cuadrar de forma razonable el conjunto de datos de todos los certificados aportados.

En conclusión, se rechaza la deducibilidad de los gastos de administración y custodia de los rendimientos de capital mobiliario que se detallan en el referido certificado de 17 de noviembre de 2015, por las siguientes razones:

- . - Contradice el sentido de las condiciones generales del certificado de fecha 2 de septiembre de 2006 del propio BBVA, aportado al expediente.
- . - El certificado es de fecha posterior a la incoación del acta.
- . - El certificado se limita a consignar determinadas cuantías, totalizadas por años, sin el aporte documental justificativo de los datos consignados.
- . - El obligado tributario consignó en sus autoliquidaciones, tanto en las propias como las de sus progenitores, gastos de administración y custodia por los importes detallados (que no incluían los posteriormente reclamados).
- . - En las autoliquidaciones complementarias presentadas bien en nombre del propio obligado tributario, bien en nombre de sus progenitores, se han incluido rentas positivas netas procedentes

Síguenos en...

de activos localizados en paraísos fiscales y a nombre de entidades diferentes al verdadero titular de las cuentas y de los activos.

. - Corresponde al obligado tributario probar que dichos gastos no han sido deducidos a la hora de presentar las autoliquidaciones declarando el rendimiento neto positivo consignado, máxime teniendo en cuenta que los gastos de administración y custodia declarados por el mismo es el detallado anteriormente tanto por el obligado tributario como por sus progenitores.

. - Existen discrepancias numéricas entre los datos aportados por el propio obligado tributario en el certificado de fecha 06/10/2014 y los consignados en el certificado de 12/11/2015.

. - La regularización efectuada conlleva simplemente la imputación a D^a Lina de los rendimientos imputados por ella a sus progenitores.

El TEAC confirma la no deducibilidad de tales gastos al considerar que las cuentas en las que se encuentran los activos generadores de los rendimientos (cuentas 438024 y 439117 de Olivia Commercial INC) llevan aparejado la gestión discrecional e individualizada por parte de BBVA Suiza, a tenor de los términos del contrato fiduciario suscrito con el Banco en virtud del cual el cliente encarga a este la administración de los activos de la cuenta 438024, así como la autorización para negociar en los mercados de opciones, futuros y divisas. Asimismo, en cuanto al contrato de apertura de la cuenta 439117 que abre el 13 de marzo de 2009, también va unida a una autorización general para inversiones fiduciarias.

Por ello, aunque es posible, como el Banco asegura, que Olivia Commercial INC nunca suscribiera con el BBVA Suiza un contrato tipo de gestión discrecional de carteras como tal, los contratos suscritos con el banco y ligados a la apertura de las cuentas antes mencionadas implicaban la gestión discrecional por parte del banco de su cartera de inversión, con independencia de que se estableciese la posibilidad del cliente de dar ocasionalmente instrucciones acerca de las inversiones a realizar, o que el Banco a la hora de decidir el tipo de activos en los que invertir se ciñera a las preferencias del perfil preconfigurado de su cliente (riesgo, plazo, etc...).

QUINTO.-La recurrente insiste en la demanda en que los gastos cuya deducibilidad se pretende no son gastos derivados del pago de un servicio de gestión discrecional de carteras, tal y como se desprende del certificado inicialmente expedido por BBVA Suiza.

No obstante, aporta un nuevo certificado emitido por el Banco el 18 de diciembre de 2020, que confirma el anterior, y con base en el mismo afirma que las condiciones de la relación entre el cliente y la entidad financiera son las siguientes:

1.- Las Cuentas, bajo titularidad formal de Olivia Commercial, no estaban afectadas por un contrato de gestión discrecional de cartera; todas las órdenes se ejecutaban siguiendo instrucciones del cliente.

2.- Las comisiones y gastos en un contrato de gestión discrecional de carteras nada tienen que ver (por ser muy superiores) a las que se venían cobrando por el depósito de los valores.

En este caso son del 0,1032%, cuando la comisión estándar en la gestión discrecional de carteras de BBVA Suiza asciende al 0,75%

3.- La mera existencia de un "Contrato Fiduciario" (en los términos regulados por la normativa suiza de aplicación) no puede utilizarse como argumento para llegar a la conclusión respecto de la existencia de una gestión discrecional de la cartera, pues dicho "Contrato Fiduciario" únicamente regula las condiciones bajo las cuales BBVA Suiza puede contratar depósitos a plazo por cuenta del cliente, labor esta por la que cobra la comisión correspondiente, muy diferente, por drásticamente inferior, a la cobrada en los casos en los que se presta un servicio de gestión discrecional de carteras de inversión.

Teniendo en cuenta lo anterior, considera que el TEAC debería haber admitido la deducibilidad de los gastos de administración y custodia abonados a BBVA Suiza y, en consecuencia, haber declarado la invalidez jurídica de la resolución y de los actos de liquidación en última instancia impugnados por infringir la normativa citada del IRPF.

SEXO.-El artículo 26 de la Ley 35/2006 del IRPF bajo la rúbrica "Gastos deducibles y reducciones" establece:

"1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir

la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos".

No existe controversia, pues así lo establece claramente el precepto transcrito, que son deducibles de los rendimientos íntegros de capital mobiliario los gastos de administración y depósito de valores negociables, considerándose como tales aquellos que tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

Pero no serán deducibles aquellos que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

La discrepancia surge porque, mientras la parte recurrente considera que los gastos cuya deducción pretende corresponden a la administración y custodia de valores, la Administración Tributaria y el TEAC rechazan tal pretensión al entender que tales gastos se han producido en el seno de un contrato fiduciario que implica la realización de servicios de gestión discrecional de carteras, y, por tanto, obedecen a la retribución de tales servicios, sin que la recurrente haya acreditado lo contrario.

Pues bien, aunque el contrato fiduciario suscrito por la entidad OLIVIA COMMERCIAL con el BBVA (Suiza) no se califique nominalmente como un contrato de gestión discrecional de carteras de inversión, lo cierto es que los servicios comprendidos en el mismo exceden de lo que son servicios de administración y depósito de valores negociables, en cuanto alcanza la realización por parte del Banco de inversiones de capital en forma de depósitos a plazo en instituciones financieras extranjeras, a nombre del Banco, pero por cuenta y riesgo exclusivo del cliente, actuando el Banco como agente, a su exclusiva discreción, aunque el cliente esté expresamente autorizado a dar instrucciones escritas específicas al banco para la realización de tales inversiones. Según el contrato "el Banco tendrá derecho a cobrar una comisión de gestión o una comisión de mandato, según su actual cuadro de comisiones"

Además, la razón por la cual se rechazó la deducción no fue únicamente por entender que se trataba de gastos derivados de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión - aunque el argumento del TEAC se centre fundamentalmente en esta cuestión-, sino principalmente, por no resultar acreditados tales gastos, puesto que los importes que se consignaban en el certificado emitido por el Banco en fecha 17 de noviembre de 2015, en el trámite de alegaciones al Acta, no iban acompañados del soporte documental que los justificara y no coincidían con los que datos aportados en certificados anteriores.

Así las cosas, el nuevo certificado emitido en fecha 18 de diciembre de 2020 y aportado con la demanda, tiene por objeto insistir en que las cuentas de OLIVIA COMMERCIAL INC nunca han estado vinculadas a un contrato en virtud del cual se haya realizado una gestión discrecional de su cartera, pero sigue sin quedar justificada la realidad de los citados gastos mediante la aportación del soporte documental correspondiente que acredite que los mismos obedecen a la administración o depósito de valores negociables. En efecto, al igual que en el certificado de fecha 17 de noviembre de 2015, se limita a consignar determinadas cantidades totalizadas por años, pero sin adjuntar el soporte documental que justifique los gastos consignados.

A ello cabe añadir otro argumento más que se recoge en los acuerdos de liquidación, cual es que en las autoliquidaciones complementarias presentadas se declararon rentas positivas netas procedentes de activos situados en paraísos fiscales a nombre de entidades distintas del verdadero titular de las cuentas y activos, sin que se haya acreditado por parte de la interesada que esos gastos no habían sido ya deducidos al presentar esas autoliquidaciones, cuantificando detalladamente los rendimientos que habrían generado tales gastos y su correlación con los mismos.

En consecuencia, se desestima el motivo.

SÉPTIMO.-La segunda cuestión que se plantea es la pérdida patrimonial correspondiente al periodo impositivo 2009 derivada de la liquidación de las participaciones del fondo "SCHRODER SPECIAL SITUATIONS FUND, SSF" por importe de 8.501.249,47 €.

Síguenos en...



Esta pérdida tampoco se consignó expresamente con motivo de la regularización voluntaria, solicitándose posteriormente su imputación en el procedimiento de inspección, en el que señaló que las participaciones del Fondo SSF, que aparecían en el informe de la situación patrimonial de la cartera a 31-12-2008 (3.231.910 títulos), ya no aparecían a 31-12-2009; y que el importe de la pérdida obtenida en el periodo impositivo 2009 respondía al contravalor en euros de la diferencia entre el valor de adquisición a efectos fiscales de las 3.231.910 participaciones que habían sido objeto de liquidación/anulación (por importe total de 10.475.302,50 €) y el importe obtenido con motivo de la misma (por importe total de 1.974.053,04 €).

Al escrito de alegaciones se adjuntó como Anexo número 6, la certificación expedida por la entidad BBVA SUIZA SA que, en su opinión, acreditaba las adquisiciones, la transmisión por liquidación/anulación de las participaciones del Fondo SSF, y los valores de adquisición y transmisión/liquidación.

En el acuerdo de liquidación se apreciaron discrepancias al comparar el cálculo de la pérdida patrimonial expresada en el cuadro elaborado por el obligado tributario y el cálculo que se indica en el certificado de la entidad BBVA Suiza, aun considerando que este se expresaba en dólares y el del obligado tributario en euros. Así, la pérdida patrimonial calculada por el obligado tributario asciende a 8.501.249,47 € y la pérdida patrimonial calculada según el certificado de la entidad BBVA Suiza es de 6.773.197,81 USD.

Además, se destaca el hecho de que la regularización que se realizaba a la obligada tributaria partió de los mismos datos que fueron incorporados en las autoliquidaciones complementarias que se presentaron, en las que se incluyeron las rentas positivas netas procedentes de activos localizados en paraísos fiscales y a nombre de entidades diferentes al verdadero titular de las cuentas y de los activos, y en dichos datos no se incluyó aparentemente dicha pérdida patrimonial.

Al margen de lo anterior, se afirma que hay que tener en cuenta igualmente que la pérdida de patrimonio que se pretende por el obligado tributario trae causa de rentas opacas, de las que se tiene referencia a partir de los años 2003 a 2005, cuyo origen se desconoce y que no han tributado en España, toda vez que proceden de fondos o rentas localizadas en paraísos fiscales y que ha sido ocultadas a la Hacienda pública a través de estructuras fiduciarias, en años prescritos administrativamente y que el propio obligado tributario, mediante el levantamiento del velo societario, declara en períodos posteriores, eligiendo el momento en el que presenta dichas autoliquidaciones complementarias, privando a la Administración fiscal española de la posibilidad de gravar las ganancias obtenidas y ocultadas a través de dichos instrumentos fiduciarios y estructuras opacas en paraísos fiscales para pretender un segundo efecto favorable para sus intereses cual es la compensación de las pérdidas patrimoniales generadas en las inversiones efectuadas y que se han generado fundamentalmente durante los años en los que los activos han estado ocultos (2003 a 2008) para posteriormente solicitar la compensación de dichas pérdidas con rentas positivas sometidas a la base del ahorro. Así, la conducta del obligado tributario se consideró subsumible en la figura del abuso de derecho, proscrito por el artículo 7 del Código Civil, por cuanto el obligado pretendía, con la minoración mediante una pérdida patrimonial de la renta positiva declarada por el propio obligado, que el efecto negativo de unas inversiones opacas a la Hacienda pública española (pérdidas de la SICAV) se asumiera por la Hacienda española a través de la compensación pretendida.

Sobre este argumento entiende el TEAC que el posible abuso de derecho a que alude la Inspección no sería razón para denegar la compensación de la pérdida, con independencia de que los activos generadores de la misma procediesen de rentas que no tributaron en su momento, por lo que la pérdida debería tenerse en cuenta siempre y cuando se demostrase que la misma ha tenido lugar, circunstancia que, sin embargo, considera que no ha quedado acreditada, por las siguientes razones, sintetizadas:

- En primer lugar, no se comprende muy bien la alegación de que la discrepancia observada por la Inspección entre el importe total de la pérdida alegada (8.501.249,47 €) y la certificada por el BBVA Suiza (6.773.197,81 dólares americanos), se debe a la pérdida en euros es superior a la pérdida en dólares, como consecuencia de la evolución desfavorable de la divisa en cuestión durante el período de tenencia de la inversión, teniendo en cuenta que las ganancias o pérdidas de los fondos de inversión tributan cuando se realizan, es decir, cuando se transmiten o en este caso, liquidan las participaciones, resultando que durante el año 2009 el dólar siempre estuvo por debajo del euro, luego la pérdida en euros debería haber sido menor.

- En segundo lugar, y en relación con el valor de adquisición de los títulos, que se adquirieron en diferentes fechas, debió haberse calculado aplicando el tipo de cambio en euros vigente en el momento de cada adquisición, en vez de simplemente sumar los importes en dólares como

hace el certificado. Lo mismo ocurre con el importe de las entregas a cuenta realizadas, y con la liquidación. Luego, esta pérdida, aún en el caso de considerarse acreditada, no estaría correctamente calculada.

. - En tercer lugar, de la documentación aportada en el Anexo 6 de las Alegaciones al Acta (Certificado del BBVA antes mencionado y documentación referida a cada una de las compras) queda acreditada la adquisición de los títulos por los trust que después se traspasaron a OLIVIA INC, pero no su valor de adquisición. Así, en la mayoría de los correos informativos remitidos por el Banco al inversor relativos a la adquisición de títulos (purchase of securities), aparece que las participaciones que se adquieren son del "SHRODER STRATEGIC ENHANCED CASH DISTRIBUTION USD", y no del SCHRODER SPECIAL SITUATIONS DYNAMIC Dynamic Reserve", lo que lleva a entender que se trata de títulos de otro compartimento del fondo distinto al compartimento que se liquida, y que por ello, no formarían parte del valor de adquisición determinante de esta ganancia o pérdida. Ello con el añadido de que la documentación aportada a efectos de acreditar la alegada pérdida en el Anexo 6 por la liquidación del SCHRODER SPECIAL SITUATIONS DYNAMIC Dynamic Reserve, venía referida en su mayor parte a la amortización de los mismos (Securities redemption) en períodos anteriores a 2009 y a la compra de títulos del otro compartimento (SHRODER STRATEGIC ENHANCED CASH DISTRIBUTION USD) que como se ha dicho, no se tendrían en cuenta para calcular esta supuesta pérdida.

.- En cuarto lugar, en cuanto al valor de transmisión determinante de esta supuesta pérdida, resulta que entre la documentación que la obligada tributaria aportó a la Inspección en su escrito de alegaciones figura una carta del director del Fondo SCHRODER, fechada el 27 de marzo de 2009 dirigida al accionista, en la que se hace referencia al envío del Estado final de liquidación de pagos relativo a su participación en el Fondo. Sin embargo, este documento relativo al Estado Final de la liquidación de pagos no se encuentra entre la documentación aportada por la recurrente, a pesar de que podría acreditar, en opinión del TEAC, el importe total de las cantidades recibidas, a cuenta y finales, en concepto de liquidación del Fondo. Y entiende que de la certificación aportada por el banco no puede acreditarse este dato, pues el mismo viene referido a la cuenta 438024 (subcuentas 240, 241 y 242 de OLIVIA COMERCIAL) siendo posible que se hubieran realizado pagos en otras cuentas titularidad de esta sociedad, no resultando acreditado suficientemente por la contribuyente el importe total de la liquidación recibida, que es necesario para determinar la alteración patrimonial que tuvo lugar.

OCTAVO.-Se alega en la demanda que para la determinación del importe de la pérdida patrimonial a integrar/computar en la imposición personal del contribuyente debieron seguirse -y se siguieron- los criterios establecidos en la Ley del IRPF y los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos ("DGT"), tanto respecto: (i) de la determinación del valor de adquisición de las participaciones en el Fondo SSF, considerando al efecto la aplicación del método FIFO, como (ii) del momento temporal en que ha de imputarse la pérdida (periodo impositivo en el que se produce la liquidación del Fondo SFF y el efecto de la reducción del valor de adquisición como consecuencia de las cantidades recibidas como entregas a cuenta de su liquidación) y (iii) el cálculo de la alteración patrimonial en el caso de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva ("IICs") nominadas en divisas y, en particular, del tratamiento fiscal que se le debe dar a la parte de la renta derivada de la diferencia de cambio.

Así, en la medida en que la pérdida patrimonial debió imputarse en el periodo impositivo 2009, para su cálculo, tal y como se refleja en el Cuadro-Resumen de la Pérdida, (i) se consideró que tales "entregas a cuenta" supusieron una minoración del precio/valor de adquisición a efectos tributarios de la participación en el Fondo SSF, y (ii) se tomó como valor de adquisición un importe de 10.475.302,50 €, que resulta de minorar el valor previo al inicio del proceso de liquidación, esto es, el importe de 25.814.836,70 € anteriormente indicado en el contravalor en euros de las entregas a cuenta de la liquidación que ascendió a 15.339.534,20 € y, como valor de transmisión fiscal, el contravalor en euros del importe de la entrega de fecha 3 de abril de 2009, que pone fin al proceso de liquidación del Fondo SSF, que ascendió a 1.974.053,04 €. De todo ello resulta la pérdida de 8.501.249,47 €.

NOVENO.-Sobre esta pérdida patrimonial, se ha practicado prueba pericial en fase probatoria con el objeto de determinar si *"la pérdida derivada de la liquidación del Fondo SSF, a su juicio, está condicionada por dos circunstancias: la disminución del valor de las participaciones del Fondo SSF y la pérdida de valor del dólar respecto al euro, desde el momento en el que se hizo la inversión en el Fondo SSF y su liquidación. En particular, se solicitaría una confirmación de la razonabilidad del cálculo propuesto por la recurrente respecto de la pérdida fiscal derivada de la liquidación del Fondo SSF y la evaluación de su importe"*.

Síguenos en...



El perito, tras analizar la documentación facilitada, y no obstante poner de manifiesto la existencia de diferencias entre los importes consignados en la columna del Anexo 5 del escrito de alegaciones y el resultado que arroja el Anexo 5 "que el perito no ha podido identificar", la falta de coincidencia entre los importes del valor de adquisición y del valor de transmisión (que atribuye - posiblemente- al distinto número de decimales utilizado), o la falta de coincidencia entre el tipo de cambio del Anexo 5 con el tipo de cambio oficial en algunas operaciones, concluye que:

1º La pérdida de 8.501.249,47 € derivada de la liquidación del Fondo SSF está condicionada por dos circunstancias desde el momento en que se hizo la inversión en el citado Fondo y su liquidación:

Disminución del valor de las participaciones 6.773.197,81

Pérdida de valor del dólar respecto al euro 1.728.051,66

Total 8.501.249,47

2º El cálculo propuesto por Doña Lina respecto de la pérdida derivada de la liquidación del Fondo FSS es razonable, así como su evaluación.

DÉCIMO.-La finalidad de la prueba pericial es facilitar al Juzgador aquellos conocimientos técnicos necesarios para la decisión de la litis y, precisamente por su propia naturaleza y finalidad, lo relevante no son las conclusiones dictaminadas por los peritos y sí las razones o justificaciones que en sus informes ofrecen para alcanzar las conclusiones, razones o justificaciones que necesariamente, por razones obvias, debe someterlas el Juzgador a un juicio crítico (STS de 4 de mayo de 2015 -rec. 71/2013-).

En definitiva, los informes periciales han de ser valorados por el órgano judicial conforme a las "reglas de la sana crítica" (art. 348 LEC), reglas que se refieren a las exigencias de la lógica, los conocimientos científicos, las máximas de la experiencia y el sentido común.

O como razonan las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012, (rec. 2758/2011) y 15 de junio de 2011 (rec. 2661/2008): «(...) *La valoración de la prueba pericial conforme a las reglas de la sana crítica implica el que dicha valoración no esté sometida a un régimen de prueba tasada. Y de igual manera impide que el órgano jurisdiccional asuma el informe del perito con un automatismo tal que prescinda de cualquier reflexión o crítica sobre su contenido. En la medida en que la valoración de la prueba sirve a la propia motivación de la sentencia al exponer las razones que llevan a tomar la decisión que finalmente se adoptará, deberán analizarse en dicha valoración -y expresarse, en consecuencia- los elementos considerados para la emisión del informe ponderando tanto la cualificación profesional o técnica de los peritos; las categorías, cantidad o calidad de los datos recabados, así como la conexión de los mismos con el objeto del proceso, y, finalmente, la viabilidad de las conclusiones alcanzadas a partir de tales datos (...)*». Pues bien, visto el contenido del informe pericial, la Sala no puede otorgarle un valor concluyente para entender justificada la pérdida en los términos pretendidos por la demandante, pues, a nuestro juicio, no está suficientemente explicado que, a pesar de las diferencias y discrepancias observadas por el perito en los datos examinados, tanto en lo referente a los importes consignados en el Anexo 5 y su resultado, como en los valores de adquisición y transmisión, el precio unitario de la divisa o el tipo de cambio aplicado €/USD con el cambio oficial, concluya que cálculo propuesto por Doña Lina respecto de la pérdida derivada de la liquidación del Fondo FSS es razonable, así como su evaluación, y que la pérdida se debe a las razones y por los importes alegados por la recurrente, esto es, que la pérdida de 8.501.249,47 € derivada de la liquidación del Fondo FSS se debe a la disminución del valor de las participaciones (6.773.197,81 €) y pérdida de valor del dólar respecto al euro (1.728.051,66 €).

No obstante, aunque consideráramos que, efectivamente, se produjo la pérdida alegada, y al margen de que los activos generadores de la misma procediesen de rentas que no tributaron en su momento, lo que sigue sin quedar justificado es la procedencia de su deducibilidad fiscal. Como se puso de manifiesto en el acuerdo de liquidación, la regularización que se realizó a la obligada tributaria partió de los mismos datos que fueron incorporados en las autoliquidaciones complementarias que se presentaron, bien en nombre de la propia obligada tributaria, bien en nombre de sus progenitores, en las que se incluyeron las rentas positivas netas procedentes de activos localizados en paraísos fiscales y a nombre de entidades diferentes al verdadero titular de las cuentas y de los activos, y la recurrente no ha acreditado que en esas rentas positivas netas no se hubiera incluido ya esa pérdida patrimonial.

Compartimos con la Administración que la manifestación que hace la recurrente indicando que las autoliquidaciones complementarias presentadas, bien a nombre del propio obligado tributario,

bien a nombre de sus progenitores, tiene el carácter de máximos para posteriormente solicitar su rectificación, carece de justificación razonable.

En efecto, los datos declarados en las autoliquidaciones tienen presunción de certeza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, conforme al cual: "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

Y en este caso, más allá de insistir en que las autoliquidaciones presentadas tenían el carácter de máximos, no se explican los motivos por los que los datos que allí se declararon no son correctos y, en particular, en relación con el concepto que estamos examinando, que no se tuvo en cuenta la pérdida patrimonial que ahora se alega, o en su caso, la razón por la que no se incluyó.

Por lo expuesto, este motivo también ha de ser desestimado.

UNDÉCIMO.-El siguiente concepto objeto de controversia es la ganancia patrimonial derivada de las diferencias de tipos de cambio en la adquisición y transmisión de activos denominados en moneda extranjera.

Se afirma que, con la información contenida en el expediente, así como las explicaciones contenidas en las Actas y en el Acuerdo de liquidación, y pese a lo concluido por el TEAC en su resolución, no es posible descifrar el origen de las ganancias que se computan. La Inspección de los Tributos es plenamente consciente, y así lo reconoce expresamente en las Actas y Acuerdos de liquidación, que está aplicando un criterio que no es conforme a Derecho, tratando de salvar esta circunstancia, a todas luces contraria a los principios que deben regir la actuación de la Administración tributaria, al dotar de carácter provisional a la liquidación, hasta que se disponga de la información necesaria para realizar el cálculo correcto.

Y considera que el cálculo propuesto por la Inspección (refrendado por el TEAC) no es conforme a Derecho por las siguientes razones:

- Primero, porque como el propio Inspector actuario reconoce, el cálculo correcto de la alteración patrimonial, especialmente si considera aplicable el método FIFO, requiere tener en cuenta la totalidad de las divisas que se hubieran adquirido desde que se integraron en el patrimonio de la actora.

El Inspector actuario calcula el valor de adquisición de las divisas de acuerdo con el tipo de cambio oficial dólar-euro en el momento del depósito de los activos denominados en dólares y de la entrada de los dólares en efectivo en las cuentas corrientes 240 (desde el 22 de septiembre de 2008), 241 (desde el 29 de setiembre de 2008), 242 (desde el 15 de mayo de 2009) y 117, sin que se explique tampoco la razón por la que se eligen tales fechas.

En este punto también advierte que los cuadros contenidos en las Actas, a los que igualmente se remite el TEAC -calificándolos de "minuciosos"-, no permiten, no ya verificar la corrección de los cálculos que, como reconoce el propio Inspector actuario, son incorrectos, sino tampoco verificar que se corresponden con el criterio que la propia Inspección de los Tributos dice que está aplicando.

- En segundo lugar, igualmente, el Actuario señala que el cálculo se ha realizado (se transcribe parcialmente) "cuenta por cuenta"; criterio que tampoco es ajustado a Derecho por cuanto que no es posible calcular las alteraciones patrimoniales derivadas de las operaciones realizadas con divisas "cuenta por cuenta" en la medida en que las divisas son valores homogéneos y, a efectos de la correcta aplicación del método FIFO que sostiene el Inspector Actuario, deben considerarse los movimientos que se produzcan en todas las cuentas simultáneamente, con independencia de las cuentas en las que se produzcan. Esto es no es posible "aislar" las alteraciones patrimoniales en función de la cuenta en la que se producen.

-Finalmente, no consta en el expediente que el Inspector Actuario haya realizado las actuaciones tendentes a la obtención de la información que era necesaria para la realización de los cálculos de las alteraciones patrimoniales derivadas de las operaciones con divisas.

Por lo tanto, en la medida en que el importe de 1.943.889,26 € calculado por la Inspección de los Tributos correspondiente a las ganancias de patrimonio derivadas de las operaciones con divisas realizadas en el año 2013 se sustenta sobre unos criterios que, a juicio de la propia Inspección no son ajustados a Derecho, no es posible sostener que el importe de 1.221.125,87 € consignado en la autoliquidación del periodo 2013 como ganancia patrimonial derivada de las operaciones con divisas sea improcedente.

DUODÉCIMO. -Este motivo tampoco puede tener favorable acogida. La Sala comparte con el TEAC que los importes regularizados se explican detalladamente en las Actas y en los Acuerdos de liquidación.

La Inspección (páginas 122 y siguientes del Acta A02- NUM006 y 104 y siguientes del Acta A02- NUM007) pone de manifiesto la dificultad que ha tenido para cuantificar el importe de estas rentas positivas, motivada fundamentalmente por la no aportación por la recurrente de documentación al respecto a pesar de haber sido requerida. Por este motivo no ha sido posible determinar dicha alteración patrimonial respecto a la totalidad de los activos, sino solo de una parte de ellos.

Es cierto, y así se reconoce por la Inspección, que para determinar el importe de las ganancias derivadas de las oscilaciones en el tipo de cambio respecto de la totalidad de activos/principal sería necesario conocer la fecha y cotización desde la primera hasta la última moneda extranjera invertida, pero, precisamente por ello, regulariza solo las ganancias correspondientes a aquellos activos de los cuales dispone de datos suficientes para ello.

Así, a partir de los extractos de cuentas, de los certificados bancarios y demás documentación relativa a la repatriación de los fondos disponibles, examinó cuenta por cuenta, y por cada periodo y venta realizada en el mercado de divisas, pero solamente pudo efectuar el rastreo/cálculo en estimación directa de parte de esas ganancias en tipos de cambio efectivamente abonadas, que son las únicas que se regularizan.

El detalle de las ganancias patrimoniales, operación por operación, se recoge en las páginas 125 a 135 del Acta y se realizó, como hemos dicho, a partir de la documentación aportada por la obligada tributaria.

Y en cuanto a su imputación temporal se aplica el criterio establecido en el artículo 14.2.e) Ley 35/2006, del IRPF, según el cual:

"e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo."

Por tanto, las ganancias patrimoniales derivadas de las diferencias de tipos de cambio en la adquisición y transmisión de activos denominados en moneda extranjera están plenamente justificadas en las Actas, si bien, como decimos, solo se pudieron regularizar aquellas de las cuales se disponía de información suficiente para ello.

No es cierto, como se afirma en la demanda, que no conste en el expediente que el Inspector Actuario haya realizado las actuaciones tendentes a la obtención de la información que era necesaria para la realización de los cálculos de las alteraciones patrimoniales derivadas de las operaciones con divisas. Antes al contrario, según aparece documentado en las actuaciones, y así se recoge en las Actas y en los Acuerdos de liquidación, se efectuaron numerosos requerimientos a la interesada para que aportara la documentación necesaria para poder determinar el importe de estas ganancias patrimoniales, sin que cumplimentara tales requerimientos, en particular, los correspondientes a la documental acreditativa de la fecha y principal de adquisición de los activos. Por ello, al aplicar el criterio FIFO se tuvo en cuenta como tipo de cambio del momento de "adquisición" el fijado por el BCE para la fecha en que los mismos eran abonados en la respectiva cuenta.

DECIMOTERCERO.-Al terando el orden en que aparece planteado en la demanda, analizaremos a continuación la procedencia de la provisionalidad de las liquidaciones giradas.

Se aduce en la demanda que la Inspección de los Tributos no puede calificar la liquidación tributaria como provisional, sobre la base de la imposibilidad de conocer "la fecha y cotización desde la primera hasta la última moneda extranjera invertida", para justificar una regularización que, como ella misma reconoce, no es ajustada a Derecho. A modo de excepción - se señalan pueden ser provisionales, en los términos que el ordenamiento jurídico establece, las liquidaciones correspondientes a los años 2012 y 2013 por la exclusiva razón de que las actuaciones inspectoras fueron parciales.

DECIMOCUARTO.-El artículo 101.2 LGT dispone que las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

Tendrán la consideración de definitivas (apartado 3):

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales (apartado 4).

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

(...)"

Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 190 RD 1064/2007, que, en la redacción aplicable por razones temporales, establecía:

"De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.

b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza".

DECIMOQUINTO.-La recurrente admite que la liquidación correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013 tenga carácter provisional al ser las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

Por tanto, su discrepancia se refiere principalmente a la liquidación de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 derivada de unas actuaciones y un acta de carácter general.

En el Acta se indica, efectivamente, en el apartado correspondiente a las ganancias patrimoniales derivadas de diferencias en los tipos de cambio en la adquisición y enajenación de activos e intereses satisfechos en moneda extranjera, la provisionalidad de la propuesta de regularización, puesto que no ha sido posible determinar dicha ganancia respecto de la totalidad de activos/principal, para lo que habría sido necesario conocer la fecha y cotización desde la primera hasta la última moneda extranjera invertida. Se indica, asimismo, que *"cuenta por cuenta y por cada periodo y venta realizada en el mercado de divisas ha sido posible efectuar el rastreo/cálculo en estimación directa únicamente de parte de dichas ganancias en tipos de cambio efectivamente abonadas como consecuencia de ventas de moneda extranjera en el mercado de divisas, determinándose la provisionalidad en este punto de la presente propuesta de regularización respecto de las ganancias en las que dicho rastro se pierde con la documentación aportada"*.

Por su parte, en el apartado Noveno se justifica el carácter provisional señalando que la no aportación/aportación parcial de documental acreditativa sobre la que, a pesar de ser requerida información y documentación esta no ha resultado aportada al procedimiento, incide, no solo a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, sino que además tiene efectos sobre el carácter provisional del acuerdo de liquidación.

Así, atendiendo a los hechos anteriormente descritos, a la actuación inspectora desplegada y la limitada información obtenida, en la medida en que ello pudiera determinar la existencia de otros elementos de la obligación tributaria distintos de los efectivamente comprobados u otras circunstancias de las reguladas en el artículo 190 del RGAT, en los términos previstos en el citado precepto, la liquidación tendrá carácter provisional (entre otros, los relativos a la documental acreditativa de cuantías de otras rentas positivas de fondos o rentas deslocalizadas, hechos que pudieran ponerse de manifiesto en el proceso de adición de herencia).

Síguenos en...

Por otra parte, el uso instrumental de personas y sociedades residentes y no residentes sometidas a baja tributación en aras a lograr una opacidad de los fondos no declarados han puesto de manifiesto la ficción de operaciones de ampliación/reducción de capital social, compraventa de acciones, simulación esta que tendrá un efecto directo en los costes fiscales de los títulos afectados por dichas operaciones, pudiendo, en su caso, determinar la existencia de rentas o ganancias sometidas a tributación en el IRPF.

Asimismo, el carácter provisional también deriva de la estrecha conexión entre los procedimientos de inspección dirigidos frente a los progenitores y el hermano de la obligada determinando que la firmeza de la resolución que finalmente se adopte por el órgano competente tendrá consecuencias directas sobre la cuota defraudada al regularizar en dichos expedientes conexos. Por último, otro de los supuestos que determinan la provisionalidad de la propuesta es la no comprobación del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el Acuerdo de Liquidación, por su parte, el carácter provisional se sustenta en el artículo 101.4

a) LGT:

"En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente."

Y en el artículo 190.2 d) RD 1064/2007:

"2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

(...)

d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza".

Por tanto, la liquidación no se declara provisional únicamente por la imposibilidad de determinar todas las ganancias patrimoniales derivadas de la diferencia de cambio, y en consecuencia por no haber sido posible comprobar la totalidad de dichas ganancias, sino, principalmente, como consecuencia de la conexión entre los procedimientos de inspección dirigidos frente a los progenitores de la obligada tributaria. En particular, en los procedimientos de inspección correspondientes a sus progenitores se produjo una minoración de la deuda imputada en las autoliquidaciones al considerar que algunos elementos de la obligación tributaria debían imputarse a la recurrente, declarándose, asimismo, la provisionalidad de tales liquidaciones.

DECIMOSEXTO.-A continuación, hace referencia a otras diferencias de criterio respecto del acto de liquidación que se impugna, respecto del periodo impositivo 2013, en relación con el cual se solicitó en el escrito de alegaciones remitido al TEAC que, en aplicación del principio de íntegra regularización, se admitiera la deducibilidad de los rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de la transmisión, amortización o reembolso negativos obtenidos en el periodo 2013 por importe de 582.765,97 €.

El TEAC consideró que se trataba de una cuestión nueva suscitada *ex novo* en vía de revisión, no planteada en vía administrativa ante la Inspección antes de que se dictara el Acuerdo de liquidación, y por ello no entra a abordar esta nueva petición.

Frente a ello se afirma en la demanda que en ningún momento se incorporó una petición no formulada ante la Administración tributaria y sobre la que esta no hubiera tenido la oportunidad de pronunciarse. Lo solicitado ante el TEAC no fue más que la concreción o materialización de una solicitud que fue completamente desoída por el Inspector: la compensación de las pérdidas y rentas negativas, en virtud del principio de íntegra regularización, con la finalidad de que se cuantificase correctamente la base imponible del IRPF. Y tampoco es cierto que haya esperado a la vía de revisión para aportar documentación probatoria, pues la documentación/información

Síguenos en...



a que se refiere el TEAC es el Anexo número 12 que se volvió a acompañar al escrito de alegaciones presentado ante el TEAC tras indicar que ya obraba en el expediente. En concreto, se trataba de un extracto del PDF denominado "CTA-240", que consta de un total de 638 folios.

DECIMOSÉPTIMO.-El principio de regularización íntegra, como recoge la STS de 28 de febrero de 2023 (rec. 4598/2021) «es un principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.

En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.

Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate pero, en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015) como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales.

Es reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros se encuentra concernido directamente el de justicia tributaria, atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE). Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia. Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT)».

En el caso que no ocupa la recurrente reclama la aplicación de este principio a efectos de que la Administración tenga en cuenta deducibilidad de rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de la transmisión, amortización o reembolso negativos obtenidos en el periodo 2013 por importe de 582.765,97 €. Ahora bien, como hemos dicho en relación con los otros gastos o pérdidas cuya deducción se pretende, la recurrente, al presentar las declaraciones complementarias declaró rentas netas positivas, y, por tanto, a ella correspondía acreditar que existía un error en esa declaración y que los rendimientos negativos que ahora pretende no habían sido tenidos ya en cuenta.

El principio de regularización íntegra, como ha declarado el Tribunal Supremo, parte de que la carga de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos, y la regularización que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria debe ser íntegra o total para restablecer la situación tributaria de manera global. Pero ello implica que han de quedar acreditados todos los elementos para realizar esa regularización íntegra, y en este caso, como hemos dicho no ha quedado justificada la procedencia de deducir estos rendimientos negativos por las razones expuestas.

DECIMOCTAVO.-El siguiente concepto regularizado por la Inspección se refiere a la imputación de rendimientos de trabajo en especie por la utilización de un inmueble situado en Cádiz propiedad de la entidad PROYECTOS Y OBRAS MARBELLA, S.L (PYOMAR).

La atribución de este rendimiento se realiza de conformidad con lo establecido en el artículo 43.1. 1º LIRPF.

Se pone de manifiesto en el Acuerdo de liquidación que en el procedimiento de inspección seguido frente a la entidad PYOMAR, que finalizó con un acta de conformidad, se admitió por el representante de la entidad la utilización del citado inmueble por parte de los administradores, así como la no deducibilidad de los gastos incurridos en el mantenimiento y atención del mismo. Y que de la información obtenida en el presente procedimiento se tiene por acreditada la puesta

a disposición de los administradores del inmueble durante los periodos objeto de comprobación, tal y como se deduce, además, de los documentos aportados relativos al pago de los suministros de la vivienda y del personal empleado, satisfechos durante todos los meses del año para el mantenimiento y posible utilización del inmueble. D^a Lina reconoció que la vivienda la utilizaba ella en exclusiva desde el fallecimiento de sus progenitores y antes de forma compartida. Por tanto, ha de presumirse un uso compartido, conforme a las manifestaciones de la obligada tributaria, durante los periodos 2008 a 2010, por lo que se realiza una imputación al 50% del rendimiento. Y en el ejercicio 2011, la imputación se efectúa a ambos administradores, al 50% desde el 1 de enero hasta el 5 de diciembre (fecha de fallecimiento de D. Darío) y al 100% a D^a Lina desde el 6 de noviembre hasta el 31 de diciembre de dicho año.

Manifiesta la recurrente que la Inspección hace la imputación del rendimiento sobre la base de la teórica disponibilidad del bien, si bien en un ejercicio 2011 lo hace sobre la disponibilidad efectiva, y considera que debe aplicarse un criterio u otro. Y añade que la imputación a ella debería hacerse desde el año 2011, fecha del fallecimiento de su padre y no antes.

En cualquier caso, de admitir la imputación de la renta en especie, formada por el valor de uso fijado por la Inspección más el ingreso a cuenta correspondiente, considera que debe admitirse la deducción de la cuantía del ingreso a cuenta para determinar la cuota diferencial.

DECIMONOVENO.-Habiendo quedado acreditada la utilización de la vivienda por los dos administradores de la sociedad, la recurrente y su padre, la retribución debe considerarse como rendimiento de trabajo de acuerdo con el [artículo 17.2.e\) de la Ley 35/2006](#), según el cual:

"2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos".

Y retribución en especie conforme al artículo 42.1 de la misma Ley, que establece que:

"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".

En cuanto a su valoración, el [artículo 43.1. 1º a\) de la Ley 35/2006](#), en el texto vigente en 2013, dispone:

"1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el 5 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquél por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 5 por ciento.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo".

La discrepancia reside, en este caso, en el porcentaje de utilización de la vivienda atribuida por la Inspección a cada uno de los administradores.

Se queja la recurrente de que el criterio de la Administración no ha sido uniforme, pues en unos ejercicios ha utilizado el criterio de la disponibilidad y en otros el de la utilización efectiva. Pero en realidad en todos los ejercicios se ha aplicado el mismo criterio de la disponibilidad.

En los ejercicios 2008 a 2010 en que tanto su padre como la demandante eran administradores de la sociedad PYOMAR y la propia recurrente reconoció un uso compartido con el otro administrador, se imputó el rendimiento al 50%.

Y en el ejercicio 2011 hasta el momento en que fallece su padre, (5/11/2011) se imputa a Doña Lina, como en los periodos anteriores, el 50 por ciento de este rendimiento, aunque resultase acreditado que el señor Darío residió todo el año en Marbella, puesto que, como señala el TEAC, la cuestión determinante es que dicho inmueble estuviese a disposición del mismo. En este punto, la Inspección, tal y como se detalla en la página 51 del acuerdo, rectifica a favor de la

obligada tributaria la propuesta contenida en el Acta, en la que se imputaba a esta el 100% del rendimiento.

Por tanto, se rechaza también esta alegación.

VIGÉSIMO.-PI antea la demandante que, en caso de admitir la imputación de la renta en especie, formada por el valor de uso fijado por la Inspección más el ingreso a cuenta correspondiente, debería admitirse la deducción de la cuantía del ingreso a cuenta para determinar la cuota diferencial.

Pues bien, en esta cuestión compartimos el razonamiento de la Inspección, que a su vez acoge el del TEAC, al rechazar esta pretensión, poniendo de manifiesto que el hecho de que el ingreso a cuenta no se practicara era imputable tanto a la sociedad como a los perceptores de dichos rendimientos que eran administradores de la sociedad que debió haberlo practicado.

Al efecto, hemos de recordar que las SSTs de 4 de noviembre de 2010 (rec. 4366/2005) y 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. unif. doctrina 331/2006), señalan en relación con el artículo 98. Dos de la Ley 18/1991 que *«El precepto, integrado claramente en el Título X de la Ley, bajo la rúbrica de "Gestión del Impuesto", y recogido tras la regulación de la "obligación de declarar" (artículo 96) y de la "autoliquidación" (artículo 97) contempla la situación en la que se encuentra el sujeto pasivo que realiza su declaración en la que contienen ingresos que no hayan sido objeto de retención, o lo hubieran sido por importe inferior al debido, pero no la posterior de mismo sujeto cuando se ve sometido a procedimiento inspector de regularización en cuanto deudor principal con exigencia íntegra de la obligación que, por razón de su naturaleza, extingue la obligación subordinada del retenedor, sin perjuicio de las consecuencias de otro orden que la conducta omisiva de éste último pueda deparar»*.

Por lo demás, así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas SSTs de 17 de abril de 2017 -rec. 785/2016- y de 19 de julio de 2017 -rec. 2565/2016) que rectamente entendidas, impiden el derecho del perceptor de unas rentas, como aquí ocurre, a deducir la retención que debiera haberle sido practicada por el pagador, pues ese derecho hay que situarlo al tiempo de formularse por aquél la correspondiente autoliquidación, no pudiendo invocarse dicho derecho dentro de un procedimiento de regularización que fue seguido por la Administración tributaria.

Criterio este ratificado por la reciente STS de 20 de septiembre de 2023 (rec. 1321/2023), a la que siguen las de 28 de septiembre de 2023 (rec. 2226/2020), 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022) o 7 de febrero de 2024 (rec. 3892/2022) que precisa que la jurisprudencia contenida en las Sentencias de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. 4366/2005) y de 2 de diciembre de 2010 (rec. cas. 331/2006):

«(...) cabe complementarla con lo dicho con carácter general, en cuanto distingue entre las dos obligaciones tributarias presentes, por las sentencias de 10 de marzo de 2021, rec. cas. 8116/2019 y 7191/2019 -se añaden negritas-:

"Co n carácter general la retención y pago a cuenta se inscriben, dentro de cada impuesto que así lo prevea, en su mecánica de liquidación; representa, en definitiva, un pago anticipado del impuesto dirigido a nivelar temporalmente el rendimiento del impuesto, pero sin que dicho instrumento de política recaudatoria afecte o modifique los elementos esenciales y definidores del gravamen, lo que significa que a pesar de que la obligación tributaria que surge es autónoma, derivando las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, respecto de la obligación principal ni se ve alterada esta ni en sus elementos subjetivos ni en sus elementos objetivos. Cabe subrayar, en lo que ahora interesa, que el pago anticipado anejo a la retención no es más, en puridad, que el pago anticipado del tributo, de la obligación principal, que si bien se hace, real o presuntamente, por el retenedor se hace por cuenta del obligado principal sujeto pasivo, art. 37.2 de la LGT, "Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos". En definitiva, el retenedor "con ocasión de los pagos" que debe realizar "en beneficio" del obligado principal, detrae de la suma a pagar la parte correspondiente al impuesto para ingresarlo en Hacienda; pero tanto su cumplimiento, como su incumplimiento resulta, en general, irrelevante respecto de la obligación tributaria principal que recae sobre el sujeto pasivo obligado principal, de cumplirse en modo alguno asistimos a una duplicidad impositiva, porque la retención e ingreso es tal como si lo hubiera hecho el obligado principal a costa de la cuota final resultante de la que se detrae, su incumplimiento en modo alguno exime al obligado principal de hacer frente a la deuda tributaria derivada de los elementos cuantificadores del gravamen.

Puede suceder, sin embargo, que el incumplimiento total o parcial de la obligación de retener -sometido en la práctica a un ingente casuismo- cree un conflicto a la hora de determinar la base imponible de la obligación principal; al efecto el legislador ha salido al paso mediante la utilización de diferentes mecanismos que posibiliten, en definitiva, la determinación de la base imponible y con ello la posibilidad de cuantificar la deuda tributaria del obligado principal.

Históricamente asistimos a un esfuerzo legislativo, no siempre con el acierto deseable, dirigido a esclarecer tanto la cuantificación del impuesto como el contenido de las relaciones tributarias surgidas cuando se produce el cumplimiento parcial o el incumplimiento de las retenciones e ingresos a cuenta, y procurar una mejor gestión del impuesto en el concreto supuesto de las "devoluciones de oficio" en las retenciones que superan la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades. Así entre los mecanismos utilizados se encuentra la llamada elevación al íntegro, con el establecimiento de presunciones, de distinto alcance, aplicables a veces sólo por la Administración Tributaria, a veces también por el obligado tributario.

En este contexto se inserta el art. 17.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -parecido a los preceptos que históricamente han regulado esta materia en los impuestos directos- que nos ocupa, "El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro".

El art. 99.5 de la LIRPF, posee un contenido semejante:

(El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro).

"(...)

*Por último, añadir a lo dicho anteriormente sobre **la distinción entre obligación principal y la obligación de retener, la consolidada doctrina jurisprudencial que, fundamentalmente, para evitar problemas de doble imposición y enriquecimiento injusto se ha decantado abiertamente por la subordinación de la obligación del retenedor al cumplimiento de la obligación principal, a pesar del carácter autónomo de la obligación de retener y las exigencias y consecuencias de su incumplimiento o cumplimiento defectuoso, siempre supeditadas a la suerte que corrió la obligación principal.** Por ello, se entiende que supuestos en los que no hubo retención o la retención fue insuficiente, al cumplirse la obligación principal conlleva la inexigibilidad de la obligación de retener, sin perjuicio de las consecuencias resarcitorias derivadas del incumplimiento -excepto respecto de las cantidades satisfechas por el sector público-*

"(...)

*Como ya se anunciaba ut supra cabe contemplar el precepto desde la perspectiva, principal, de determinación de la base imponible y, también, por las derivadas respecto de la gestión del impuesto, en cuanto a las presunciones que se contienen sobre las retenciones que se entienden practicadas a efectos impositivos y la correlativa consecuencia de las deducciones procedentes. Pero como se ha razonado el objetivo es la determinación de la base imponible, lo que da lugar a que **los mecanismos utilizados al efecto tengan sus consecuencias en la gestión del impuesto,** como no puede ser de otro modo, de forma que la retención presumida se plasme en el derecho a la deducción".*

Para la parte recurrente la elevación al íntegro no sólo es posible mediando declaración o autoliquidación, sino también en los supuestos de regularización, como es el caso, por así haber evolucionado la jurisprudencia, con cita y apoyo de las referidas sentencias.

Pero, ya se adelantó, las citadas sentencias, en modo alguno, modifican la doctrina legal hacia la dirección que señala la parte recurrente.

La sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8296/2019, sienta la siguiente doctrina, "un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas" No cabe hacer una lectura general y en abstracto de esta doctrina aplicable a cualquier supuesto y desconectada del caso concreto, puesto que es el caso concreto en que viene a definir y determinar el alcance de dicha doctrina. En primer lugar, se trataba de autoliquidación en que el recurrente había declarado la renta, esto es, sigue la estela de la jurisprudencia tradicional, la especialidad, de ahí la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo, es que se trataba de cantidades que procedían de una entidad en la que el perceptor ostentaba el 50% de la misma y era administrador solidario, y esta es la singularidad que se aborda y resuelve, así la cuestión es formulada en el sentido de determinar " si, un contribuyente del IRPF que percibe unos ingresos de una persona o entidad que está obligada a practicar la correspondiente retención y el ingreso en la Hacienda Pública puede deducirse las cantidades que debieron ser retenidas e ingresadas cuando, no habiéndose acreditado la práctica de la retención o el ingreso, el perceptor de la renta ostenta el 50 por 100 del capital de la persona o entidad pagadora y es administrador solidario de la misma". La ratio decidendi se inserta dentro de la doctrina general, esto es, evitar un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, sin que la circunstancia de ser perceptor el administrador poseedor del 50% de la entidad pagadora sea suficiente para excepcionar el régimen general del 99.5 de la LIRPF, en tanto que "Es obvio que la determinación de si se da o no esa imputación exclusiva del retenedor, es una cuestión a resolver caso a caso, pero la conducta del perceptor en principio es ajena, tanto en el momento del devengo de la obligación, como en la imposibilidad de intervenir, en esa condición, en la falta de retención.

Ciertamente en el presente caso, los recurrentes eran partícipes del 50/100 del capital, y Administradores solidarios de la entidad que debió retener y no lo hizo, y ello podría haber supuesto en su caso la derivación de la responsabilidad a los mismos, pero ello no impide que como sostienen los recurrentes, retenedor y perceptores tengan distinta personalidad".

No atisbamos a descubrir la razón por la que mantiene la recurrente que estamos ante una modificación de la doctrina legal ya vista. Es más, en este caso no estamos ante una regularización, sino que el obligado tributario había declarado dichas rentas y había realizado la elevación al íntegro; sin que se entre en la sentencia a examinar sobre si la falta de retención o su insuficiencia fue responsabilidad exclusiva del retenedor incumplidor. En definitiva, lo que viene a determinar la sentencia es que es de aplicación el art. 99.5 también en los supuestos en los que el perceptor de la renta es administrador único y partícipe en el 50% de la entidad pagadora, por estar ante dos personas distintas.

En la sentencia de 31 de mayo de 2021, rec. cas. 5444/2019, el supuesto se inserta en el seno de una regularización que llevada "a cabo la inspección no debió ser parcial, limitándose a sumar al valor de la retribución en especie importada el ingreso a cuenta; debe ir más allá, ha de descontar el importe de este último en la liquidación del Sr. Erasmo". En este caso, además el contribuyente era el administrador único de la sociedad pagadora, residiendo la especialidad en que se trataba de retribuciones en especie, y la Administración al liquidar además del importe de dichos gastos ocasionados a la sociedad, añade el pago a cuenta no realizado, esto es, "Pone de relieve que, en el cálculo de la retribución en especie Sr. Erasmo, además de los gastos en sede de la sociedad por importe de 16.938,60 euros, se adicionan 5.928,51 euros en concepto de pago a cuenta, por lo que la cifra imputada por la Inspección en su declaración del IRPF de 2006 como retribución en especie es de 22.867,11 euros". Situación que resultaba ciertamente paradójica, a decir de la parte recurrente "para el cálculo del aumento de la base imponible por el IRPF del Sr. Erasmo sí se tiene en consideración el pago a cuenta tantas veces citado, en cambio, se niega la deducción del mismo pago a cuenta en la cuota de la misma declaración". Esta circunstancia es la que resulta determinante en relación con la cuestión que examinamos, en el recurso de casación 5444/2019 se dilucidaba una cuestión bien diferente, pero despejar esta primera situación resultaba imprescindible a los efectos de dar respuesta a la cuestión de interés casacional planteada, "Determinar si la prescripción de la obligación del pagador-retenedor, de retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

En caso de que la respuesta a la pregunta anterior fuera afirmativa, precisar si, la circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado la retención (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad retenedora u obligada a ingresar a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota la cantidad que debió ser retenida", (la referencia a la sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 8896/2019, contenida en la sentencia que comentamos, se utiliza en relación con esta segunda cuestión planteada en al auto de admisión). Al actuar de dicha manera la Administración pone en evidencia que sólo acoge lo que conviene a la mayor recaudación, pero obvia la misma realidad en cuanto perjudica esta. La ratio decidendi de la sentencia resulta bien expresiva, "La Administración no puede ignorar que la regularización que lleva a cabo no puede desligarse del principio de buena administración y, por ello le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación" (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018)". Con lo cual se sienta la base sobre la que articular la respuesta que a continuación se ofrece, que fue del siguiente tenor, "Por todo lo dicho, respondemos a la cuestión con interés casacional fijando la siguiente doctrina: la prescripción de la obligación del pagador de ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el importe correspondiente al perceptor, es oponible por el sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, -obligado tributario principal-, cuando se ve sometido a un procedimiento de inspección.

La circunstancia de haber sido el perceptor -obligado tributario principal- administrador único de la sociedad que debió haber practicado el ingreso a cuenta (y que no se practicó por causa imputable a esa sociedad obligada a realizar tal ingreso a cuenta), resulta indiferente a efectos de que dicho obligado tributario principal pueda deducirse de la cuota, la cantidad que debió ser ingresada en el Tesoro".

Resulta bien elocuente que la respuesta, la doctrina jurisprudencial sentada, en sí misma, nada tiene que ver con el caso que nos ocupa; ni desde luego, como reconoce la parte recurrente, la prescripción de la obligación de retener resulta completamente extraña a nuestro asunto. Ya se ha dicho, lo importante de esta sentencia, en cuanto al caso que nos ocupa, para servir de contraste, es que en la regularización llevada a cabo la Administración a los gastos por retribuciones en especie, suma lo que debió retenerse a cuenta.

Pues bien, nuestro caso es bien diferente, el club y el propio contribuyente consideraron que la indemnización estaba exenta, ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el jugador por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF, cuando regulariza la Administración a los 659.145,46€, no adicióna cantidad alguna, se limita, correctamente ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia.

El que el retenedor, insistimos, en las circunstancias vistas, que considera exenta la cantidad pagada al jugador, con el asentimiento de este, pues así se refleja al no incluirlas en su declaración, podrá dar lugar, en su caso, a las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesorio, pero resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF, que evidentemente no se ha incumplido. En definitiva, no hay cambio jurisprudencial, ni es necesaria matización alguna de la doctrina legal existente, por más que en este caso no se incumplió el precepto citado, produciéndose la regularización dentro de los cauces propios de la obligación principal que había de depurarse tomando como referencia la cantidad efectivamente percibida por la indemnización acordada».

A la misma conclusión se llega en la STS de 27 de octubre de 2023 (rec. 248/2022) en el marco de un procedimiento de regularización motivado por la apreciación de la existencia de simulación, en el que se imputan a una persona física como rendimientos del trabajo los ingresos de una entidad interpuesta de la que es socio mayoritario y administrador solidario, afirmándose que «no puede admitirse la deducibilidad por parte del obligado al pago del IRPF de unas retenciones que no fueron practicadas por las sociedades pagadoras, ni esa renta, obviamente, fue declarada como rendimiento del trabajo sujeto por (...), por lo que no la incluyó en su declaración del IRPF. Dicho de otra forma, no se pueden deducir unas retenciones que surgen de una renta descubierta por la actuación inspectora».

Así como en la STS de 27 de septiembre de 2023 (rec. 7336/2021) en un supuesto en el que la sentencia de instancia «*declara como hechos probados que la relación entre el contribuyente don Bernardo y la empresa empleadora, la mercantil Rottapharm, S.L., era una relación laboral de "alta dirección", y que tanto la extinción de dicha relación como el importe de la indemnización de 460.000 euros fueron pactados. Ambas partes, el Sr. Bernardo, así como la empleadora Rottapharm S.L., consideraron que la indemnización estaba exenta, y ni se produjo retención, ni fue declarado como rendimiento sujeto por el Sr. Bernardo, por lo que no la incluyó en su declaración de IRPF. Así pues, cuando regulariza la Administración los 460.000 euros recibidos como indemnización por el Sr. Bernardo, no adiciona cantidad alguna, se limita, correctamente, ante la falta de retención en las circunstancias vistas, a depurar la obligación principal, lo que se muestra conforme con la jurisprudencia de esta Sala en los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia, y con independencia, en su caso, de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesorio, resulta jurídicamente irrelevante para trocar o modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente; resultando un supuesto ajeno al regulado en el art. 99.5 de la LIRPF que, evidentemente, no se ha incumplido*».

Así, en el presente caso, la recurrente, perceptora de los rendimientos derivados de la utilización de la vivienda, no los declaró en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la entidad pagadora tampoco efectuó el correspondiente ingreso a cuenta por este concepto. Fue la calificación jurídica realizada en el procedimiento de inspección lo que determinó la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la obligación principal de la que derivaría, consecuentemente, la obligación de ingresar a cuenta por este concepto. Por tanto, cuando se produce la regularización, la Administración se limita, ante la falta de ingreso a cuenta, a exigir la obligación principal, lo que es conforme con la jurisprudencia expuesta, independientemente de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de la obligación accesorio, la de practicar el ingreso a cuenta, que es jurídicamente irrelevante para modificar la obligación principal que exclusivamente corresponde a la parte recurrente, la de incluir en su declaración todos las rentas obtenidas (en este sentido, también, STS de 7 de febrero de 2024 -rec. 3892/2022-).

VIGESIMOPRIMERO.-Vu Ineración por parte de la Administración Tributaria del principio de regularización íntegra de la situación del obligado tributario.

Señala la demandante que al hacer la regularización manifestó de modo expreso que en el caso de que la Administración tributaria entendiese que las deudas por el IRPF, en los periodos impositivos a los que los ingresos realizados se referían se devengaron a su cargo, las Autoliquidaciones Complementarias y, por ende, los ingresos realizados a la Hacienda Pública deberían entenderse efectuados por cuenta propia, esto es a su propio nombre.

Consecuentemente, atribuyó al ingreso la naturaleza de un pago con el propósito de extinguir alternativamente sus deudas tributarias, bien de sus padres o propias por el IRPF de 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

Y aduce que el escrito complementario a las autoliquidaciones debe considerarse como una declaración tributaria ex artículo 119 LGT en cuanto que complementaba las Autoliquidaciones Complementarias, bien por su cuenta o por la de otros miembros de su familia, por lo que debió tomarse en cuenta por la Inspección con los siguientes efectos:

- Considerar la cuota ingresada como cuantía que minorara la cuota resultante de la regularización que la Inspección de los Tributos llevase a cabo a cargo de D^a Lina (y, por tanto, determinar los intereses de demora en consecuencia) en todos los periodos regularizados, y
- Considerar la cuota ingresada como cuantía que minorara la base de sanción resultante de la regularización que la Inspección de los Tributos llevase a cabo, también en todos los periodos regularizados.

El TEAC rechaza esta argumentación al considerar correcto el proceder de la inspección reconociendo el importe de las declaraciones complementarias presentadas a nombre sus padres a la hora de regularizar la situación tributaria de estos, siendo ello lo que ha determinado que las liquidaciones dictadas arrojen un resultado a devolver. No siendo posible, por no ser conforme a derecho, que el importe de dichas declaraciones presentadas a nombre de sus progenitores para los periodos 2008 y 2009 se tenga en cuenta para regularizar la situación de D^a Lina quien no presentó complementaria para dichos periodos.

VIGESIMOSEGUNDO. -La Sala comparte el criterio del TEAC.

En el procedimiento de comprobación se concluyó que los titulares del patrimonio localizado en el extranjero no eran los progenitores de D^a Lina, como se había hecho constar en las

Síguenos en...



autoliquidaciones complementarias de los ejercicios 2008 y 2009 presentadas a nombre de aquellos, sino que la verdadera titular era D^a Lina, que en dichos ejercicios no presentó autoliquidaciones complementarias.

Por ello, en la regularización practicada a sus progenitores por el IRPF de tales ejercicios se procedió a efectuar la devolución de las cantidades ingresadas por las rentas procedentes de dicho patrimonio, más los intereses de demora desde la fecha del ingreso indebido. Y correlativamente, se atribuyeron a la recurrente los rendimientos procedentes de dicho patrimonio, al ser la verdadera titular de los fondos de los que procedían.

Nos encontramos, pues, ante sujetos pasivos distintos, y en consecuencia, el principio de regularización íntegra se reconduce, en este caso, a una regularización bilateral entre dos obligados diferenciados -como ha realizado la Inspección- en cuya virtud se ha procedido a la devolución de las cantidades declaradas e ingresadas a nombre de los padres de la recurrente (ya fallecidos) y se ha procedido a imputar las mismas a esta última, al determinarse que era la verdadera titular de los fondos de los que procedían.

Afirma la demandante que la Inspección debería haber inadmitido las autoliquidaciones complementarias presentadas a nombre de sus padres, en lugar de admitirlas para ordenar una simultánea devolución de ingresos indebidos, pero lo cierto es que - frente a lo que se manifiesta en la demanda- la información aportada con esas autoliquidaciones complementarias y con los escritos complementarios presentados por la demandante no fue suficiente para determinar a quien correspondía la verdadera titularidad de los fondos situados en Suiza, siendo necesaria una intensa labor de inspección respecto de todos los obligados tributarios para determinar la verdadera titularidad de los fondos y, en consecuencia, de las rentas obtenidas. Por tanto, solo después de las actuaciones de comprobación e investigación fue cuando se pudo determinar que en realidad los referidos fondos no eran titularidad de los padres de la demandante, procediendo a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por los rendimientos procedentes de los mismos, e imputárselos a la verdadera titular, D^a Lina.

Se achaca al TEAC que rechace esta alegación por no ser conforme a Derecho sin citar precepto legal alguno en apoyo de esta afirmación, pero lo cierto es que tampoco en la demanda se indica qué normas amparan esta pretensión, al margen de aludir al principio de íntegra regularización el cual, como hemos dicho, se ha observado en los términos que aquí eran procedentes.

VIGESIMOTERCERO.-Por lo que se refiere a los acuerdos sancionadores se opone la incorrecta apreciación de infracción tributaria respecto del IRPF correspondiente a los periodos impositivos 2008 a 2013, poniendo de manifiesto que cualquier actuación administrativa en el ámbito del procedimiento sancionador, tendente a valorar una conducta consistente en la comisión de una infracción tributaria en el IRPF, debe tomar en consideración todos los ingresos que integran las rentas que realicen el hecho imponible, pero también todas las partidas de gastos deducibles que deban tomarse en consideración para determinar la base imponible y, por ende, la cuota a ingresar. Por tanto, para valorar la cantidad que debió ser ingresada a la Hacienda Pública y, por ende, que se haya podido cometer una infracción por menor ingreso del debido, se debe tomar en consideración -en primer lugar- la deducibilidad de los gastos de administración y depósito o custodia de los activos integrantes de la cartera de valores de las que es titular la actora, la pérdida patrimonial en el ejercicio 2009 como consecuencia de la liquidación de la inversión en el compartimento "SSF Dynamic Reserve (USA Dollar)" de la SICAV Luxemburguesa "SCHRODER Special Situations Fund Dynamic Reserve", y el cómputo de las diferencias derivadas de los tipos de cambio en moneda extranjera, y que comportan que la cuota debida a la Hacienda Pública no sea la fijada por la Inspección en los acuerdos de liquidación en última instancia recurridos. Incluso en el caso de que se apreciase que es correcta la plusvalía atribuida por la Inspección por el ejercicio 2013, deberá minorarse su importe en el de la porción de la disminución patrimonial sufrida por la recurrente en ejercicio 2009, en la cuantía que resulte procedente, circunstancia que comportará la ausencia de cuota a ingresar a la Hacienda Pública por el ejercicio 2013 y, por ende, la ausencia de infracción tributaria de ingreso a la Hacienda Pública.

Esta alegación hace referencia, en realidad, a los mismos motivos invocados en relación con los acuerdos de liquidación y que afectarían a la cuantificación de la base de la sanción en función de la cuantía de la liquidación. Ahora bien, habiéndose desestimado las alegaciones referentes a los conceptos que integran la liquidación, y, por tanto, la cuantía de la deuda tributaria, han de ser desestimada también esta alegación, pues la base de la sanción está correctamente determinada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 191.1º último párrafo LGT: "La base de

Síguenos en...



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

VIGÉSIMOCUARTO.-En segundo lugar, se aduce que, que en caso de apreciarse la comisión de infracciones tributarias para calcular la cuota a ingresar y, consecuentemente, la base de la sanción debieron computarse como menor cuota, las cantidades ingresadas mediante Autoliquidaciones Complementarias relativas a los periodos impositivos 2008 y 2009, completadas por el escrito complementario que acreditan la declaración de voluntad de la recurrente de extinguir toda la deuda tributaria bien de sus padres o bien de ella con tales autoliquidaciones. Entiende la Actora que es jurídicamente inaceptable que se aprecie por la Inspección de los Tributos la sancionabilidad de una infracción, respecto de los citados periodos impositivos, en los importes ingresados, cuando lo que es a todas luces evidente es que se realizaron ingresos espontáneos por los importes que conocía perfectamente el órgano instructor, que tramitó las actuaciones inspectoras, que resultan de tales Autoliquidaciones Complementarias (408.135,86 euros, para el periodo 2008, y 243.366,52 euros, para el periodo 2009) y que deben determinar per se, por tales importes, que no haya infracción alguna sancionable de las tipificadas en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria; porque es evidente que a lo ingresado, debe atribuírsele la naturaleza de ingreso propio de la actora, según resulta del Escrito Complementario, lo que comporta que sea aplicable la circunstancia excluyente de la punibilidad que establece el artículo 179.3, párrafo tercero de la LGT para quienes regularicen voluntariamente su situación tributaria.

Respecto de esta cuestión hemos de remitirnos a lo ya declarado en el Fundamento de Derecho Vigésimosegundo sobre la improcedencia de tener en cuenta las cuantías ingresadas a nombre de sus padres, como ingreso propio de la recurrente, a efectos de reducir la base de la sanción, teniendo en cuenta que se trata de sujetos pasivos diferentes.

A ello procede añadir que la regularización practicada pone de manifiesto que la recurrente dejó de ingresar una parte de la deuda tributaria en sus autoliquidaciones. Es precisamente la conducta de D^a Lina, al no declarar las rentas procedentes de los fondos ubicados en el extranjero en sus autoliquidaciones, lo que determina la apreciación de la infracción del artículo 191.1 LGT, de modo que el reproche en que consiste la sanción corresponde, exclusivamente, a la demandante en su IRPF. La pretensión que se articula en la demanda supondría desdibujar el principio de responsabilidad recogido en el artículo 178 LGT e ignorar que la base de la sanción viene determinada por la cuantía no ingresada en la autoliquidación del sujeto responsable como consecuencia de la comisión de la infracción.

Tampoco cabe apreciar la circunstancia excluyente de la punibilidad que establece el artículo 179.3, párrafo tercero de la LGT para quienes regularicen voluntariamente su situación tributaria. Como se recoge en los acuerdos sancionadores, la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones complementarias no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Y en este caso, no puede considerarse la presentación de autoliquidaciones por IRPF completas y veraces por parte de D^a Lina, por cuanto:

- No resultan incluidas en las citadas autoliquidaciones las cuantías totales de las rentas positivas obtenidas de los fondos deslocalizados en Suiza,
- La recurrente disponía de información bancaria y mercantil suficiente en el momento de presentar las citadas autoliquidaciones para tener por acreditado el uso instrumental de sociedades residentes en paraísos fiscales titulares formales de fondos deslocalizados así como sobre la titularidad del obligado del 100% de las rentas positivas y del capital social de las mismas suscrito y desembolsado, lo cual se deduce asimismo de la ambigüedad en cuanto al sujeto pasivo recogida en los escritos presentados junto con dichas declaraciones.

Así, siendo la obligación personal exigible a D^a Lina y disponiendo esta de los datos esenciales para cuantificar en su totalidad el hecho imponible, nos encontramos ante autoliquidaciones que no son veraces ni completas al ocultar parte de la cuantía total del hecho imponible.

No basta pues con ingresar, sino que dicho ingreso debe ser total debiendo ser además una regularización de la situación tributaria veraz y completa incluyendo todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, lo que incluye entre otros la identificación completa del sujeto pasivo y la inclusión de la totalidad de rentas positivas.

Por tanto, dada la ocultación del verdadero sujeto pasivo, así como de la totalidad de las rentas sujetas a gravamen, no cabe apreciar que se hubiera efectuado el pleno retorno a la legalidad, y por ello deben estimarse ineficaces las autoliquidaciones y escritos complementarios presentados a los efectos pretendidos de exclusión de la responsabilidad.

En este sentido, compartimos con la Administración que no puede considerarse como pleno retorno a la legalidad soslayar el conocimiento en el seno del procedimiento de inspección, entre otros, de rendimientos del trabajo personal, del verdadero sujeto pasivo, las rentas obtenidas con el debido detalle de los activos, su coste, su rentabilidad implícita o explícita o derivada de oscilaciones en los tipos de cambio ni tampoco ocultar la información relativa a la disposición de fondos.

Se aprecia, por tanto, una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad declarando mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, datos que también se sustraen al procedimiento de inspección y de los que deriva la ausencia de ingreso total de la cuota tributaria.

VIGESIMOQUINTO.-En tercer lugar, pone de manifiesto que Inspección de los Tributos ha entendido que su conducta no es homogénea en todos los periodos y califica las infracciones: como muy graves en 2008 y 2009, como consecuencia de apreciar ocultación (presentación de autoliquidaciones incompletas) y utilización de medios fraudulentos (utilización de persona interpuesta). Y como graves en 2010 y 2011, por entender que en estos periodos existe únicamente ocultación (presentación de autoliquidaciones incompletas). Y señala que con la presentación de las Autoliquidaciones Complementarias y el escrito Complementario se le proporcionó a la Administración tributaria la información precisa para imputar las rentas de forma directa, y obviar la sociedad instrumental en los ejercicios 2008 y 2009. No se han omitido en dichas autoliquidaciones los rendimientos del Patrimonio Regularizado; todo lo contrario, la AEAT conoció a través de la Regularización la existencia de tales rentas a través de toda la documentación que se presentó (Autoliquidaciones Complementarias más Escrito Complementario).

A efectos de la calificación de las infracciones tributarias, el [artículo 184 LGT](#) define la ocultación en los siguientes términos:

"2. A efectos de lo establecido en este título, 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, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

Y según el artículo 4 del RGRST:

"1. 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".

La Administración entiende que existe ocultación puesto que las autoliquidaciones presentadas eran incompletas, por cuanto:

- . - No se declararon los ingresos procedentes de la utilización de un bien inmueble como consecuencia de la condición de administrador (2008 a 2011).
- . - Se omitió en las autoliquidaciones de los años 2008 y 2009 los rendimientos de activos ubicados en el extranjero efectuándose la imputación a los progenitores mediante un levantamiento del velo incorrecto por cuanto de los documentos que obran en el expediente queda demostrado que el verdadero titular de los mismos era la propia obligada tributaria y no sus progenitores, siendo impensable que desconociera dicha circunstancia tratándose de un patrimonio de, al menos, 55.000.000 €.
- . - Se omitió en las autoliquidaciones de los años 2010 y 2011 los rendimientos de activos ubicados en el extranjero a través de sociedades instrumentales, habiéndose declarado cantidades inferiores a las que en el propio certificado aportado del BBV se certificaban o por un importe inferior.

Se razona al respecto en el acuerdo sancionador, que la sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria del importe correcto de la base imponible se ha producido mediante la presentación de una declaración inexacta, por lo que la falta de declaración de elementos de la base imponible declarada impide la correcta determinación de la deuda tributaria. La determinación correcta de esta sólo ha sido posible con la realización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación oportunas.

Tales afirmaciones están basadas en los datos y elementos obrantes en las actuaciones inspectoras, de las que se deduce que la recurrente, en las declaraciones del IRPF presentadas en los ejercicios 2008 a 2011 no declaró los referidos rendimientos. Posteriormente, en el año 2013 presenta autoliquidaciones complementarias en los ejercicios 2008 y 2009 a nombre de sus progenitores y como sucesora de estos, una vez fallecidos, imputando los rendimientos derivados de los fondos ubicados en el extranjero a los mismos, cuando se trataba de rendimientos propios que debería haber incluido en sus propias autoliquidaciones originarias, o bien complementarias. Como se razona en el acuerdo sancionador, la cuestión referida a la verdadera titularidad de los activos localizados en el extranjero quedó demostrada no solo por los hechos y circunstancias reflejadas tanto en el acta de disconformidad como en el acuerdo de liquidación y en la propuesta sancionadora, sino que además quedan corroborados por la información aportada por las autoridades fiscales panameñas.

En consecuencia, se trata de la ocultación de bienes situados en paraísos fiscales procedentes de ejercicios ya prescritos cuyas rentas han sido objeto de ocultación a la Hacienda española y que deliberadamente son atribuidos a los progenitores de la obligada tributaria mediante un "levantamiento del velo societario" pero que ha quedado probado y demostrado que el auténtico titular de dichos bienes no son su progenitores, sino Dña. Lina que presenta las autoliquidaciones complementarias a nombre de los padres, una vez que éstos han fallecido, evitándose de esa forma, que pudieran imponerse sanciones a aquellos como consecuencia de su fallecimiento.

Asimismo, en relación con el resto de rendimientos respecto de los cuales se ha apreciado ocultación, referidos a los ejercicios 2010 y 2011, lo correspondientes a la utilización del inmueble como consecuencia de la condición de administrador, se omitieron completamente tanto en las autoliquidaciones originarias como en las complementarias, y por lo que se refiere a los rendimientos de activos ubicados en el extranjero, fueron omitidos en las autoliquidaciones y en las declaraciones complementarias se declararon por cantidades inferiores a las que constaban en el certificado del BBV, omitiéndose parcialmente dichos ingresos en la determinación de la deuda tributaria.

Aduce la demandante que no se han ocultado datos puesto que la AEAT conoció a través de la Regularización la existencia de tales rentas a través de toda la documentación que se presentó (Autoliquidaciones Complementarias más Escrito Complementario), pero las infracciones se refieren a los ejercicios 2008 a 2011 en los cuales no se declararon dichos rendimientos y si bien posteriormente se presentaron declaraciones complementarias para regularizar tales rentas la misma no fue completa y exacta, pues como se puso de relieve anteriormente, fue necesario una intensa labor de inspección para determinar la verdadera titularidad de los rendimientos, así como la totalidad de los que habían de ser sometidos a tributación.

La Sala comparte, pues, con la Administración y con el TEAC la procedencia de aplicar la circunstancia de ocultación para la calificación de la infracción.

VIGESIMOSEXTO.-Por lo que se refiere a la utilización de medios fraudulentos, que afecta a los ejercicios 2008 y 2009, y en lo que ahora interesa, el artículo 184.3. c) LGT dispone que:

"3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

(...) c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona".

En el acuerdo sancionador se justifica la existencia de medios fraudulentos (persona interpuesta) en la omisión en las autoliquidaciones de los años 2008 y 2009 de los rendimientos de activos ubicados en el extranjero efectuándose la imputación a los progenitores mediante un levantamiento del velo incorrecto por cuanto de los documentos que obran en el expediente queda demostrado que el verdadero titular de los mismos era la propia obligada tributaria y no sus progenitores, siendo impensable que desconociera dicha circunstancia tratándose de un patrimonio de, al menos, 55.000.000 €.

Y se argumenta que los rendimientos declarados proceden de activos que han permanecido ocultos a la Hacienda Pública mediante la utilización de sociedades instrumentales y opacas al fisco, y que en los años 2008 y 2009 la propia obligada tributaria efectuó un "levantamiento del velo societario" de forma incorrecta por cuanto atribuyó los rendimientos procedentes de los activos ocultos a sus progenitores, ya fallecidos a la fecha de presentación de las autoliquidaciones complementarias presentadas por ella (Dña Lina) en nombre de sus

progenitores y finalmente, mediante el procedimiento inspector, quedó demostrado que era ella y no sus padres, la verdadera titular de los activos y de sus rendimientos.

Por lo tanto, queda suficientemente justificada la aplicación de la mencionada circunstancia puesto que, como se reitera en los acuerdos sancionadores, una vez levantado el velo societario, hizo figurar a nombre de sus padres la titularidad de los rendimientos procedentes de los fondos ocultos cuando era ella la verdadera titular de estos, según se pudo determinar en el curso de las actuaciones inspectoras.

VIGESIMOSÉPTIMO.- 8198; En virtud de todo lo expuesto, procede desestimar el recurso, con imposición de costas a la parte recurrente, de conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

VISTOS los preceptos constitucionales y legales citados y los demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº **845/2019** interpuesto por la representación procesal de **Dª Lina**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 11 de junio de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa deducida frente a determinados acuerdos de liquidación y sanción por el IRPF correspondientes a los ejercicios 2008 a 2013.

Con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casaciones objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. -La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).