



DOCTRINA Y CRITERIOS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL



Criterio 1 de 1 de la resolución: **03124/2015/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **04/12/2017**

Asunto:

IRPF. Rendimientos de capital mobiliario. Utilidades percibidas por la condición de socio. Cursos de formación. Cantidades detraídas de los salarios de los trabajadores (profesores) e ingresadas en las cuentas propias de los socios-administradores.

Criterio:

La operativa que se analiza consiste en lo siguiente: sociedad que imparte cursos de formación no reglada como formación ocupacional dirigida a desempleados con fines de cualificación profesional, o formación continua a trabajadores ocupados de formación que puedan necesitar a lo largo de su vida laboral. Esta sociedad percibe subvenciones públicas.

Con carácter previo o simultáneo a la concertación del contrato laboral, se indicaba a los profesores que era condición necesaria la apertura de una cuenta corriente con talonario de cheques en una determinada entidad financiera.

Con anterioridad al ingreso de cada nómina, los profesores firmaban la hoja salarial y uno o varios cheques al portador, los cuales quedaban en poder de los socios-administradores de la sociedad que impartía los cursos; cheques que ingresaban en sus propias cuentas bancarias.

Las cuentas justificativas de los costes considerados, presentadas a las entidades ante las que se debían justificar los gastos de profesorado, eran incrementadas deliberadamente con el objeto de percibir un mayor importe de subvención, dado que la cuantía de la subvención tenía como objeto compensar los costes en los que se había incurrido en el curso impartido (las subvenciones estaban vinculadas directamente a las retribuciones de los profesores).

La sociedad contabilizaba como sueldos y salarios la totalidad de lo firmado en las hojas salariales, declarando ese gasto como fiscalmente deducible, cuando en realidad a la retribución de los profesores se le detraía el importe de los cheques que cobraban los socios-administradores.

En la resolución se confirma la existencia de cantidades no recogidas en la declaración de su IRPF por los socios-administradores, cantidades que se califican de rendimientos de capital mobiliario, como utilidad percibida de la sociedad por la condición de socios.

Referencias normativas:

RDLeg 3/2004 Texto Refundido Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
23.1.a).4

Conceptos:

Administrador/consejero
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Rendimientos de capital mobiliario
Socio/partícipe
Subvenciones
Sueldos y salarios

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso ordinario de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D. **Jx...**, con DNI ..., en nombre y representación de **Doña Ex...**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 20 de enero de 2015, por la que se estiman parcialmente los incidentes de ejecución acumulados números 12/00391/2013 y 12/00392/2013, promovidos por la interesada frente a los acuerdos de ejecución dictados el 18 de julio de 2014 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, sede de Castellón, de los que resultaron las liquidaciones por el IRPF del ejercicio 2006, por importe de 221.095,11 euros, y de los ejercicios 2007 y 2008, por importe de 28.861,49 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana se estimaron parcialmente, en fecha 28 de marzo de 2014, acumuladamente y en primera instancia, las reclamaciones 12/00391/2013, 12/01607/2013, 12/00392/2013, 12/01612/2013 y 12/01819/2013 (estas dos últimas por duplicidad), en las que se impugnaban respectivamente el acuerdo de liquidación provisional del IRPF del ejercicio 2006, por importe de 212.800,28 euros, el acuerdo sancionador derivado por importe de 122.081,16 euros, así como el acuerdo de liquidación provisional del IRPF de los ejercicios 2007 y 2008, por importe de 27.697,42 euros, y el acuerdo sancionador derivado, por importe de 16.498,53 euros, y se ordenó la retroacción de actuaciones al objeto de que por la Inspección pudieran dictarse nuevos acuerdos de liquidación, y en su caso sanción, adecuadamente motivados. Disconforme la interesada con dicha resolución, interpuso recurso de alzada RG 3075/2014 ante este Tribunal Central, que en esta misma Sala ha resuelto desestimar el recurso, expresándose en los siguientes términos:

-Con respecto a la posible falta de motivación de las dilaciones imputadas:

«...debe recordarse que es doctrina reiterada del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y de este TEAC, que la insuficiencia de motivación conlleva la anulación sólo si se ha producido indefensión del interesado. Entendiendo como indefensión la situación en la que el interesado no puede conocer los elementos de hecho y de derecho que utiliza el órgano administrativo para llegar a la conclusión, de tal forma que, a pesar de lo que haya expuesto el órgano, no puede defender adecuadamente sus intereses. (...)

Consecuentemente, analizados los acuerdos de liquidación y vista la normativa y jurisprudencia citada, este TEAC considera que no se da la circunstancia de indefensión pues la recurrente conoce todo el proceso fáctico, normativo y argumentativo, que ha tenido en cuenta la Administración cuando ha apreciado 222 días de dilaciones que no le son imputables. ».

-Por lo que se refiere a la alegada incongruencia en la resolución del TEAR, por apreciar éste falta de motivación cuando lo alegado fue la vulneración de la regla de la carga de la prueba:

«Pues bien, la cuestión de la prueba de los hechos que se imputan se deberá realizar tras el estudio de los posibles defectos de forma del acto administrativo. La apreciación de tales defectos de forma, si conlleva la anulación del acto, impide que se enjuicien las cuestiones de fondo planteadas, como sería la de la prueba de los hechos, por más que afirme la interesada que su análisis debe de ser anterior.

En consecuencia, deben desestimarse las pretensiones de la interesada pues no cabe considerar la existencia de incongruencia en la resolución del TEAR, cuando la propia naturaleza del sentido de su resolución, estimación parcial por falta de motivación con retroacción de actuaciones, le impedía entrar en el enjuiciamiento del fondo del asunto, del que forma parte la valoración de la prueba.»

SEGUNDO.- En ejecución de la resolución del TEAR, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, sede de Castellón, dictó acuerdos de fecha 18 de julio de 2014, por los que se anulaban las liquidaciones y se practicaban nuevas por importe de 221.095,11 euros para el ejercicio 2006, y de 28.861,49 por los ejercicios 2007 y 2008.

No estando de acuerdo la interesada con las nuevas liquidaciones, promovió en fecha 6 de agosto de 2014 sendos incidentes de ejecución, expresando de nuevo su desacuerdo con la motivación de las dilaciones que se recoge en las nuevas liquidaciones, y reiterando la falta de motivación y la nulidad de los actos de liquidación por prescripción; asimismo, arguyó que los nuevos acuerdos de liquidación no contienen el proceso lógico-jurídico a partir del cual poder fundamentar que determinados ingresos en cuentas proceden de detracciones o recobros de nóminas de empleados y profesores de las entidades **CXY SL** y **CZV SL**, porque la Inspección no prueba ese recobro de nóminas. Por último, alegó que los intereses de demora eran excesivos y que procedía aplicar la Sentencia del TS de 09/12/2013 dictada en recurso nº 4494/2012.

El TEAR, en fecha 20 de enero de 2015, resuelve los incidentes de ejecución, estimándolos parcialmente únicamente en lo que se refiere al cálculo de los intereses de demora. Considera que las nuevas liquidaciones dictadas por la Inspección se ajustan a lo dispuesto en la resolución económico-administrativa objeto de ejecución, excepto en los ya mencionados intereses de demora.

TERCERO.- No conforme la interesada con la resolución del TEAR sobre los incidentes de ejecución promovidos, interpone el presente recurso de alzada alegando lo siguiente:

-Reitera de nuevo la falta de motivación de las dilaciones y la consecuente nulidad por prescripción, añadiendo que el TEAR en su resolución de 20 de enero de 2015, aquí impugnada, cambia de criterio respecto de la resolución de 28 de marzo de 2014, considerando que ahora sí están motivadas las dilaciones. Cuando un acto se anula por defectos sustantivos, y la falta de motivación de las dilaciones lo es, está vedado retrotraer actuaciones. Cita en apoyo de sus tesis la STS de 15 de septiembre de 2014, rec. casación 3948/2012.

-Alega también otra vez que el nuevo "Acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa" tampoco subsana el vicio apreciado por el TEAR de falta de motivación del acto impugnado. Considera que el nuevo "Acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa" sigue careciendo de la necesaria "conexión" o, en palabras del TEAR, del "proceso lógico-jurídico" a partir del cual poder fundamentar el que la Inspección "considere" que determinados ingresos en cuentas "proceden" de detracciones o recobros de nóminas de empleados y profesores de las entidades **CXY, S.L.** y **CZV, S.L.**

Añade que en el expediente no hay prueba alguna de las actuaciones relativas a las referidas entidades **CXY, S.L.** y **CZV, S.L.** que pudiera permitir a la obligada tributaria y al órgano de revisión (en este caso el TEAR) poder contrastar la veracidad y corrección de que aquéllas detracciones o recobros de nóminas de empleados y profesores de esas entidades se corresponden, al menos en el tiempo y en su cuantía, con los ingresos en cuentas bancarias personales de la obligada tributaria. Es jurídicamente inviable ese planteamiento sin la constancia en el expediente del hecho (el recobro de nóminas, su cuantía y el momento temporal en que se produce) a partir del cual la Inspección saca sus propias conclusiones. La Inspección no ha podido o sabido traer al expediente los elementos de hecho sobre los que fundamentar su conclusión acerca de la obtención de "rendimientos de capital mobiliario".

Por último afirma que la resolución del TEAR de 20/01/2015, aquí impugnada, cambia el criterio adoptado en su resolución de 28/03/2014, y donde antes observó falta de motivación en la calificación de las rentas como "rendimientos del capital mobiliario",

ahora considera que el acto sí lo motiva.

Aduce la recurrente que la anulación del acto lo fue por motivos sustantivos como es la motivación de la calificación de las rentas y que, por ello, no cabía la retroacción de actuaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal Central es competente por razón de la materia y cuantía del asunto para conocer del recurso deducido, en el que concurren los requisitos procedimentales de capacidad del actor, legitimación y acto impugnado, a tenor de cuanto se dispone en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

SEGUNDO.- Centra inicialmente sus alegaciones la recurrente en reiterar de nuevo la falta de motivación de las dilaciones y la consecuente nulidad por prescripción, añadiendo que el TEAR en su resolución de 20 de enero de 2015, aquí impugnada, cambia de criterio respecto de la resolución de 28 de marzo de 2014, considerando que ahora sí están motivadas las dilaciones. En este punto tan solo cabe reproducir la resolución de este Tribunal Central resolviendo esta cuestión en el recurso de alzada RG 3075/2014, planteado por la interesada frente a la citada resolución del TEAR de 28 de marzo de 2014, y resuelto por este TEAC en esta misma Sala:

« Así las cosas, analizada en detalle la motivación recogida en el acuerdo de liquidación, este TEAC considera que no es sucinta como se afirma por el TEAR. A nuestro parecer la descripción de las dilaciones es completa, ya que no se hace simplemente remitiéndose a las diligencias, ni recogiendo solo los datos esenciales (motivo, inicio, fin y días), sino que, además de identificar las diligencias, en primer lugar se resumen en un cuadro las cuatro dilaciones, con expresión del motivo que marca cada una, y el cómputo (la fecha de inicio, la fecha de fin y el número de días). A continuación se desarrolla ese cuadro con explicaciones separadas para cada dilación; se expone el momento del inicio (inicio de actuaciones o la diligencia según el caso) en el que se hace el requerimiento que dará lugar a la dilación, y se expone el desarrollo del incumplimiento del requerimiento (parcial o total), indicando entre otras cosas las diligencias en las que se va aportando la documentación requerida; y en el caso del aplazamiento, se exponen la descripción, fechas y motivos alegados por la interesada. En el caso de la dilación 3ª, la más compleja y con mayor número de días, se especifica con claridad la diligencia en la que se solicitaba la documentación, así como lo que se solicitaba, para después transcribir parte de la diligencia núm. 13 sobre las manifestaciones de la interesada en las que ésta refería (lo que se transcribe en el propio acuerdo): «Aporto documentación bancaria de cada uno de los movimientos solicitados si bien no constan todas las explicaciones como procedencia o destino de los movimientos por lo que se solicita más plazo para hacer las averiguaciones oportunas». La explicación se continúa con la referencia a la diligencia núm. 16 en la que se pone en conocimiento de la interesada que la documentación aportada no es correcta, y se le reitera que aporte explicaciones y justificantes (pero sin considerarla ya dilación como se deduce del expediente). Por último se recoge que la Inspección considera que ha transcurrido plazo suficiente para atender correctamente el requerimiento y finaliza la dilación. Con respecto a la 4ª dilación se indica con claridad el contenido de la diligencia núm. 15 (en lo que respecta a la dilación), como es el hecho de la fijación de la continuación de las actuaciones inspectoras para el 14-08-2012 y la solicitud de la interesada, en la misma diligencia, de un aplazamiento por motivo de sus vacaciones.

(...)

Con respecto a la parte no motivada relativa al elemento teleológico, que es lo que lleva al TEAR a considerar que la insuficiencia de motivación es parcial, debe recordarse que es doctrina reiterada del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y de este TEAC, que la insuficiencia de motivación conlleva la anulación sólo si se ha producido indefensión del interesado. Entendiendo como indefensión la situación en la que el interesado no puede conocer los elementos de hecho y de derecho que utiliza el órgano administrativo para llegar a la conclusión, de tal forma que, a pesar de lo que haya expuesto el órgano, no puede defender adecuadamente sus intereses. (...)

Consecuentemente, analizados los acuerdos de liquidación y vista la normativa y jurisprudencia citada, este TEAC considera que no se da la circunstancia de indefensión pues la recurrente conoce todo el proceso fáctico, normativo y argumentativo, que ha tenido en cuenta la Administración cuando ha apreciado 222 días de dilaciones que no le son imputables. ».

En conclusión, dado que este Tribunal estima debidamente motivadas las dilaciones imputadas a la interesada, no cabe más que rechazar la alegación formulada en este punto.

TERCERO.- En segundo lugar plantea que el nuevo "Acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa" tampoco subsana el vicio apreciado por el TEAR de falta de motivación del acto impugnado.

Considera la recurrente que sigue careciendo del "proceso lógico-jurídico" a partir del cual poder fundamentar el que la Inspección "considere" que determinados ingresos en cuentas "proceden" de detracciones o recobros de nóminas de empleados y profesores de las entidades **CXY, S.L.** y **CZV, S.L.**, porque la Inspección no prueba ese recobro de nóminas. La Inspección no ha podido o sabido traer al expediente los elementos de hecho sobre los que fundamentar su conclusión acerca de la obtención de rendimientos de capital mobiliario. Añade la recurrente que la anulación del acto lo fue por motivos sustantivos como es la motivación de la calificación de las rentas y que, por ello, no cabía la retroacción de actuaciones.

En primer término, en cuanto a que la anulación del acto lo fue por motivos sustantivos como y que, por ello, no cabía la retroacción de actuaciones, basta con señalar que la anulación lo fue por un defecto formal como es la falta de motivación del acto de

liquidación. En contra de lo que alega la reclamante, y como ya le señaló el TEAR en la resolución impugnada, hay que partir del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, el cual determina que ese análisis de posibles defectos formales tiene que ser previo al de las cuestiones de fondo planteadas en un procedimiento económico-administrativo. Tanto es así que, una vez apreciado el defecto de forma de que se trate, que implique la anulación del acto, el órgano económico-administrativo tiene vedado entrar a conocer de las cuestiones de fondo planteadas, que quedarán imprejuzgadas. Por lo tanto, la apreciación de tales defectos de forma, si conlleva la anulación del acto, impide que se enjuicien las cuestiones de fondo planteadas, como sería la de la prueba de los hechos, por más que afirme la interesada que su análisis debe de ser anterior.

En segundo lugar, este Tribunal Central estima que los hechos que se imputan a la recurrente han sido suficientemente acreditados por la Inspección. Así resulta plenamente acreditado en el expediente que la reclamante es socia de diversas mercantiles, entre ellas, **CZV SL**, **CXY SL**, así como que en ambas sociedades (dedicadas a actividades de formación ocupacional) ostenta el cargo de administradora solidaria junto con su hija, D^a **Sx...** .

La Inspección probó en dichos procedimientos que, durante 2006 D^a **Ex...** se embolsó las siguientes cantidades de los importes consignados por las mercantiles como gasto fiscalmente deducible en concepto de sueldos y salarios y honorarios profesionales, en sus respectivas declaraciones del Impuesto de Sociedades: 205.813,15 € de **CZV SL** y 44.690,67 € de **CXY SL** y, además, de este última mercantil, cobró en 2007 60.361,46 € y en 2008 65.068,15 € de las cantidades declaradas como sueldos y salarios o como gastos del personal docente utilizado para impartir los cursos de formación.

Ambas mercantiles venían impartiendo cursos de formación profesional no reglada, mediante el subsistema de formación profesional ocupacional, acciones formativas dirigidas a trabajadores desempleados, a fin de proporcionarles la cualificación profesional para desempeñar una ocupación concreta y adecuada a las necesidades del mercado de trabajo en la Comunidad Valenciana. Percibieron por estas acciones formativas ayudas que tenían la naturaleza jurídica de subvenciones públicas y que eran destinadas a la financiación total o parcial de las acciones formativas y que provenían de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat Valenciana y que estaban cofinanciadas por el Fondo Social Europeo.

Además de estas acciones formativas de la modalidad ocupacional, la entidad **CXY SL** era, a su vez, una entidad colaboradora dentro del subsistema de formación profesional continua, que tenía como finalidad proporcionar a los trabajadores ocupados la formación que puedan necesitar a lo largo de su vida laboral. La formación se financiaba a través de créditos aprobados por el INEM y de los correspondientes del Fondo Social Europeo. Debe resaltarse que la ejecución de estas acciones formativas debían guardar relación con la actividad empresarial y su ejecución podría llevarse a cabo por las empresas con sus propios medios o recurriendo a contrataciones externas. En el presente caso, la Confederación de Empresarios de Castellón ha venido impartiendo estas acciones formativas pero recurriendo a contrataciones externas con la propia interesada y otra empresa vinculada a la misma, el **CZV SL** (que tiene las mismas socias y administradoras). A este respecto, **CXY SL** facturó a la citada confederación por los servicios prestados.

La Inspección detalla el "modus operandi" de la interesada: Con carácter previo o simultáneo a la concertación del contrato laboral la Sra. **Ex...** indicaba a los profesores que era condición necesaria la apertura de una cuenta corriente con talonario de cheques en el **BANCO "Q"** de ..., sucursal nº ... (Entidad ... Sucursal ...). Con anterioridad al ingreso de la nómina los profesores firmaban la hoja salarial y uno o varios cheques al portador, los cuales quedaban en poder de la administradora de la entidad interesada, Sra. **Ex...** .

Como prueba de ello, la Inspección requirió a la entidad financiera **BANCO "Q"** de ... los movimientos de las cuentas corrientes de los trabajadores de las entidades interesadas durante los años 2006, 2007 y 2008. Analizados los movimientos de todas las cuentas corrientes se detecta una operatoria común en todas ellas: en la misma fecha de la operación en que se realiza el abono o ingreso de la nómina se carga un cheque o unos cheques por importe igual o inferior al ingresado en nómina. La persona beneficiaria de los citados cheques ha resultado ser la Sra. **Ex...** , que fue quien los presentó al cobro según escrito del **BANCO** de fecha 13 de octubre de 2011. La Inspección entiende que las cuentas justificativas de los costes incurridos presentadas al SERVEF, entidad ante quien la interesada debía justificar los gastos del profesorado en la formación profesional, fueron incrementados deliberadamente con el objeto de percibir un mayor importe de subvención, dado que la cuantía de la subvención tiene como objeto compensar los costes incurridos en el curso impartido.

Finalmente, los requerimientos a entidades financieras y los numerosos testimonios de los propios profesores corroboran, entre otras cosas, el "modus operandi" de dichas entidades y la de su administradora.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el referido recurso ordinario de alzada, **ACUERDA** su **DESESTIMACIÓN**.