

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm.
CONTABILIDAD		15/2005

EVA MARTÍN DÍAZ
FRANCISCO JOSÉ PALACIO RUIZ DE AZAGRA
MANUEL MENCHERO FABIÁN
JOSÉ BARRIO BONDÍA
JAVIER ROMANO APARICIO
SILVIA DE ANTONIO FRANC
ANTONIO CANCHA HUERTA

Profesores del CEF

Sumario:

ENUNCIADO:

- I. Planteamiento.
- II. Notas.
- III. Información a tener en cuenta.

SOLUCIÓN. Materias tratadas.

- 1.^a Aspectos jurídicos, civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.

- 2.^a Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
- 3.^a Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- 4.^a Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 5.^a Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- 6.^a Aspectos contables.
- 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos relativos a la Gestión Tributaria.
- 9.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

{Primera parte del 3.^{er} ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Convocatoria: 13 de febrero de 2004 –Resolución de 4 de junio de 2003– (BOE de 24 de junio de 2003)]}.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

Se dispone de la información que se recoge en las páginas siguientes y que debe servir de base para que usted realice un dictamen en el que deberá abordar los aspectos tributarios, civiles, mercantiles y contables que puedan derivarse de tal información. El dictamen debe estructurarse en las diferentes partes que se citan a continuación, teniendo en cuenta que la información que se suministra puede afectar a varias partes y que la fecha del dictamen es la de hoy.

- Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- Parte 2.^a** Aspectos relativos a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
- Parte 3.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte 4.^a** Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Parte 5.^a** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte 6.^a** Aspectos contables.
- Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos relativos a la Gestión Tributaria.
- Parte 9.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

- 1.^a Para la emisión de este dictamen se tomará en consideración únicamente la normativa tributaria vigente en el año 2003.
- 2.^a Las posibles cuestiones relativas al Impuesto sobre Sucesiones no deberán ser objeto de este dictamen.

III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

1. La sociedad «DINÁMICA DE FUTURO, S.A.» («DIFUSA») tiene su domicilio social en Madrid y el ejercicio social coincide con el año natural. Se constituyó en el año 1986 y pertenece en su totalidad a la familia de don Pablo Escalada, viudo desde 1982 y titular de un 85 por 100 del capital social, correspondiendo el restante 15 por 100 al único hijo del matrimonio, don Adrián Escalada, soltero y de 37 años de edad.

Los estatutos sociales de «DIFUSA» establecen que la representación social corresponderá a un administrador único, cargo este que desde su constitución ha sido desempeñado por el accionista mayoritario. No obstante, don Adrián Escalada ha venido colaborando en la gestión de los negocios familiares y tras la jubilación de su padre el día 1 de abril de 2003 fue designado nuevo administrador de la sociedad.

2. La actividad principal de la sociedad es la comercialización de productos de alimentación, realizando, en algunos casos, su propio envasado y conservación hasta la entrega al minorista.

Para la actividad de envasado la empresa fabrica pequeños envases de plástico que son utilizados para la distribución de aceitunas, pepinillos, cebollitas, berenjenas de Almagro y similares, si bien los estándares de hermeticidad que presentan no los hacen adecuados para un envasado de larga duración.

Esta circunstancia ha supuesto un grave obstáculo para el acceso de «DIFUSA» a los mercados de distribución de otros tipos de productos perecederos que requieren envases de aluminio como es el caso del maíz desgranado, la soja en brotes o la remolacha troceada.

Ante esta situación la entidad «DIFUSA» decidió la adquisición de una moderna maquinaria que es al mismo tiempo envasadora y elaboradora de envases. El proceso de elaboración de envases es del tipo «multi-input», es decir, que permite la fabricación de envases tanto de materiales plásticos como metálicos e incluso de pasta reciclable de papel.

La maquinaria se adquirió a la empresa «LA INGENIERÍA DE LA HUERTA, S.A.», con domicilio en Murcia, el día 1 de enero de 2003, si bien, dada su complejidad técnica, su instalación y montaje no estarán ultimados hasta el próximo ejercicio.

El valor de adquisición fue de 18.000 euros, pagándose al proveedor mediante seis letras de cambio con vencimientos trimestrales de 3.100 euros cada una y teniendo la operación unos gastos de formalización de 300 euros, siendo éstos abonados en efectivo. La intención de la sociedad es capitalizar los gastos financieros desde el primer momento.

A fecha 31 de diciembre de 2003 el valor de mercado de la máquina es de 18.650 euros.

Por otro lado, a dicha fecha aparecen en el balance de situación de «DIFUSA» las siguientes cuentas relacionadas con la operación:

- En el activo: «maquinaria en montaje» 18.600 euros
- En el pasivo: «proveedores de inmovilizado» 6.200 euros

3. Hasta la entrada en funcionamiento de esta nueva tecnología, el conjunto de maquinaria y equipos que «DIFUSA» dedica a la fabricación de envases es una pequeña instalación industrial que produce vertidos de aguas residuales contaminantes.

Por esta razón la sociedad realizó, en el año 2001, una inversión dirigida a reducir el nivel de contaminación de sus vertidos adquiriendo una depuradora de aguas residuales dotada de filtros mecánicos y vigías térmicos para contaminantes orgánicos.

Esta depuradora fue adquirida a la empresa «SEGUIMIENTO Y VIGILANCIA DE VERTIDOS, S.L.» («SEVIVE») por importe de 150.000 euros, aplicándose a la deducción por inversiones del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2001 un importe de 80.000 euros y a la del ejercicio 2002 un importe de 30.000 euros, estando prevista la deducción sobre el importe restante en la declaración del IS del ejercicio 2003.

No obstante el esfuerzo inversor de «DIFUSA», con efectos de 1 de enero de 2003, la normativa medioambiental de la Comunidad de Madrid se hizo más exigente y la depuradora de aguas residuales dejó de cumplir los requisitos establecidos, por lo que la Consejería competente dejó de certificar, desde la mencionada fecha, la idoneidad de la inversión para cumplir con las finalidades de protección del medio ambiente.

4. Por otro lado, la sociedad «DIFUSA» se ha propuesto como objetivo para el año 2003 aumentar el número de metros cuadrados disponibles para almacén.

Con esta finalidad, en el mes de enero de 2003, realizó la permuta de un solar de su propiedad en la localidad de Alcobendas (Madrid), con un valor contable de 1.000.000 de euros y un valor de mercado de 1.500.000 euros, por otro solar en la localidad de San Sebastián de los Reyes (Madrid) propiedad de la sociedad «PERMUTAS Y TASACIONES, S.A.» («PERMUTASA»), cuyo valor contable era de 900.000 euros y su valor de mercado de 1.600.000 euros.

Realizada la permuta, la sociedad «DIFUSA» encargó a la empresa «MONTE ALTO» la construcción de un almacén frigorífico en el nuevo solar, pactando en el contrato de ejecución de la obra que ésta debía dar comienzo en el mes de julio de 2003 y estableciendo determinadas indemnizaciones para el caso de incumplimiento por alguna de las dos partes.

Llegado el mes de agosto de 2003, las obras de construcción del almacén frigorífico sobre el solar de San Sebastián de los Reyes aún no se habían iniciado debido a la falta de interés en la operación del nuevo administrador único de la sociedad «DIFUSA», por lo que la constructora «MONTE ALTO», acogiendo a una de las cláusulas indemnizatorias del contrato, reclamó el pago de una indemnización de 30.000 euros y la rescisión del contrato.

A la vista de esta reclamación, con fecha 15 de septiembre de 2003, «DIFUSA» ordena el pago de la indemnización solicitada por «MONTE ALTO» y comunica a ésta su conformidad para la rescisión del contrato.

5. A principios del mes de octubre de 2003, la sociedad «DIFUSA» se planteó la adquisición de un local de 2.350 metros cuadrados, en buen estado y de reciente construcción, que iba a ser objeto de subasta por impago de una hipoteca en el Juzgado número 3 de Móstoles (Madrid).

La sociedad «DIFUSA» participó en la subasta, celebrada en el mes de noviembre de 2003, y consiguió que le fuera adjudicado en ella el inmueble por importe de 200.000 euros más 14.000 euros de IVA.

El local adjudicado, situado en un polígono industrial de la localidad de Fuenlabrada (Madrid), resultó ser propiedad anterior de un promotor que había quebrado.

La sociedad «DIFUSA» intentó por todos los medios a su alcance que el quebrado emitiera la correspondiente factura pero resultó del todo imposible.

Ante esta situación, y al objeto de poder deducir el IVA soportado en la adjudicación, «DIFUSA» decidió emitirse a sí misma la factura figurando en ella como entidad emisora y como entidad destinataria de la operación.

6. La sociedad «DIFUSA» ha recibido el día 10 de junio de 2003 una comunicación de la Inspección de los Tributos en la que se le notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de los ejercicios 1999 y 2000.

La comunicación indica que la sociedad deberá comparecer por medio de representante autorizado en las oficinas de la Inspección de Madrid el día 10 de julio de 2003, aportando un conjunto de documentos y justificantes que figuran relacionados en la propia comunicación.

Entre la documentación solicitada se encuentra la que se refiere a las cuentas que «DIFUSA» mantiene abiertas en la CAJA DE BENIDORM y VILLAJOSYOSA (CBV), y en particular las certificaciones del saldo a 31 de diciembre y los extractos de movimientos de los años 1999 y 2000.

El día 10 de julio de 2003 comparece ante la Inspección el señor Rivero Angulo acreditando válidamente su condición de representante de la sociedad «DIFUSA» y aportando toda la documentación solicitada en la comunicación de inicio de las actuaciones, excepto la relativa a las cuentas abiertas en la Caja CBV.

A este respecto el compareciente alega que se trata de una información amparada en el secreto bancario por afectar al derecho a la intimidad de las personas y que, en todo caso, el funcionario deberá solicitar previamente la oportuna autorización judicial para obtenerla.

7. La sociedad «DIFUSA» ha realizado durante el ejercicio 2003 las siguientes operaciones que ha calificado y contabilizado como gastos a efectos del IS:

- a) Por importe de 8.000 euros, una dotación a la amortización relativa a una máquina envasadora antigua, pero aún en uso hasta la instalación de la nueva a principios de 2004, la cual se encuentra totalmente amortizada a efectos fiscales, desde el ejercicio 2002.
- b) El IS del ejercicio 2002 satisfecho el 25 de julio de 2003 por importe de 16.500 euros.

Por otra parte, en noviembre de 2002 la sociedad «DIFUSA» contabilizó una dotación a la provisión por insolvencias por importe de 70.000 euros debido al impago de una letra de cambio girada a un cliente con vencimiento el día 15 de octubre de 2002.

Posteriormente, estando aún pendiente de pago la citada obligación, la sociedad decide reclamar judicialmente el cumplimiento de la misma interponiendo una demanda que es admitida a trámite con fecha 20 de mayo de 2003.

8. En el mes de enero de 2003, «DIFUSA» recibe en su domicilio fiscal un requerimiento de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Tributaria de Madrid relativo al IS del ejercicio 2001, en el cual se requiere a la sociedad para que exhiba las facturas relativas a las inversiones destinadas al fomento de las tecnologías de la información recogidas en la deducción por inversiones que, por importe de 3.000 euros, figura en la declaración del ejercicio 2001. Por este ejercicio la sociedad había presentado en plazo una declaración con un resultado a devolver de 18.000 euros.

Dentro del plazo de atención del requerimiento comparece ante el órgano gestor el señor Rivero Angulo acreditando válidamente la representación de la sociedad, pero indicando al funcionario que no se van a facilitar las facturas solicitadas por entender que la sociedad no está obligada a ello.

No obstante, el señor Rivero Angulo hace constar, y así se recoge en diligencia por el funcionario, que las inversiones destinadas al fomento de las nuevas tecnologías se corresponden con unas adquisiciones de equipos informáticos para acceso a Internet, por importe total de 300.000 euros, efectuadas a la sociedad española «PECENET, S.L.».

A mediados del mes de febrero de 2003 la oficina de Gestión Tributaria realiza un requerimiento a la sociedad «PECENET», al objeto de que confirme el importe de la adquisición que le efectuó «DIFUSA» en 2001 y remita copia de la factura emitida en su día por dicha operación.

Transcurrido el plazo establecido para atender el requerimiento, la sociedad «PECENET» no contesta al mismo.

Finalmente, con fecha 12 de marzo de 2003, «DIFUSA» recibe una comunicación de la oficina de Gestión Tributaria por la cual se notifica una propuesta de liquidación provisional por el IS del ejercicio 2001 que minora el importe solicitado a devolver por la entidad y reconoce el derecho a la devolución de 15.000 euros, como consecuencia de la falta de justificación de los importes declarados en concepto de deducción por inversiones destinadas al fomento de las tecnologías de la información.

9. En 1995, se constituyó la sociedad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA»), con un capital social equivalente a 65.000 euros, siendo socios fundadores de la misma don Felipe Asunción, soltero y natural de Lisboa, con un 15 por 100 del capital social, don Javier Salmón, casado y natural de Badajoz, con otro 15 por 100 del capital social, y la entidad «DINÁMICA DE FUTURA, S.A.» («DIFUSA»), con el 70 por 100 restante.

La sociedad «CONFUSA» tiene su domicilio social en Madrid y su ejercicio social coincide con el año natural. El administrador único desde la constitución hasta su jubilación el día 1 de abril de 2003 ha sido don Pablo Escalada. Desde esa fecha el administrador único es don Adrián Escalada.

El objeto social y la actividad de «CONFUSA» son el transporte y la logística de distribución de productos de consumo con destino a grandes superficies e hipermercados, para lo cual dispone de una plantilla de 10 trabajadores y de una pequeña flota de camiones y furgones frigoríficos en régimen de *leasing*.

10. Uno de los camiones frigoríficos de «CONFUSA» tiene asignada, entre otras, la ruta de distribución de Ceuta y en uno de sus viajes a esta ciudad el conductor del camión y empleado de la empresa, don Yusuf Alí Abdelkasser, tras realizar una entrega de productos perecederos en un supermercado ceutí, embarca de nuevo hacia Algeciras con la cámara frigorífica ya vacía.

Al llegar a la Península, y después de consignar en la Declaración Sumaria que el camión viene sin mercancías, es objeto de un registro aleatorio por los funcionarios de la Aduana de Algeciras.

En dicho registro se encuentran, en un doble fondo de la cabina del camión y cubiertos por una manta de viaje, 250 cartones (2.500 cajetillas) de cigarrillos de la marca «Güistor», y 20 botellas de güisqui de una conocida marca que sólo se produce en Segovia.

Tras la oportuna diligencia (acta de aprehensión), se instruye al conductor expediente de contrabando en la Dependencia de Aduanas de Algeciras y se le intervienen las citadas mercancías y el vehículo, que se depositan en los almacenes de la Aduana.

Don Yusuf Alí, nada más recibir la notificación del inicio del expediente, argumenta lo siguiente:

- a) Que el güisqui es nacional, como se deriva de las menciones del etiquetado, aun cuando las botellas no portan las correspondientes precintas fiscales.
- b) Que las cajetillas de «Güistor» son de lícito comercio, adquiridas en un estanco en Ceuta, como prueba el hecho de que portan la correspondiente precinta fiscal de la ciudad autónoma de Ceuta, según consta en la diligencia de aprehensión.
- c) Solicita así la devolución de los géneros intervenidos, por ser de lícito comercio y no constituir contrabando. El uso del doble fondo y de la manta lo efectuó para evitar robos en el trayecto.
- d) Las mercancías en cuestión no constituyen una expedición comercial, sino que son para consumo propio y de su numerosa familia.
- e) Adicionalmente, solicita que la valoración de los cigarrillos, efectuada por el precio máximo de venta al público en la Península (2,50 euros la cajetilla, lo que hace 6.250 euros), se efectúe según el precio de la ciudad autónoma, pues en Ceuta, donde las adquirió en expenduría autorizada, su precio es de 1,75 euros (4.375 euros).

11. Desde mediados del año 2001 la sociedad «CONFUSA» comenzó a padecer graves problemas financieros y pérdidas de explotación importantes, hasta el punto de que al finalizar el ejercicio 2002 había dejado de atender sus obligaciones corrientes de pago.

Ante esta situación, el socio mayoritario decidió sanear la sociedad asumiendo su explotación mercantil pero manteniendo la razón social de «CONFUSA» para evitar la pérdida de la clientela ya consolidada.

Para llevar a cabo el plan de saneamiento con mayor libertad, la sociedad «DIFUSA» adquirió la totalidad de las acciones de los otros dos socios fundadores de «CONFUSA» y asumió la plantilla y la flota de esta última, de tal forma que, en el mes de febrero de 2003, todos los empleados de «CONFUSA» habían sido transferidos a «DIFUSA» y continuaban realizando la misma actividad anterior.

Por otra parte, la sociedad «CONFUSA» había dejado de presentar declaraciones por las obligaciones tributarias corrientes a partir del día 20 de octubre de 2002 sin comunicar a la Administración cese de actividad alguno.

A su vez, tampoco los responsables de «DIFUSA» solicitaron de la Administración tributaria certificación sobre la situación tributaria de la sociedad «CONFUSA» antes de asumir su explotación mercantil, a pesar de que entre las obligaciones pendientes de pago de la sociedad había deudas con la Agencia Tributaria que, desde finales de 2002, se encontraban ya en fase ejecutiva de cobro.

12. Hasta febrero de 2003, todas las actuaciones realizadas por la Agencia Tributaria tendentes al cobro de las deudas de la sociedad «CONFUSA» habían tenido un resultado infructuoso, debido a la situación patrimonial de la sociedad, por lo que, con fecha 5 de marzo de 2003, la Dependencia de Recaudación competente procedió a la declaración de deudor fallido de la sociedad «CONFUSA» en relación con las deudas pendientes de pago que se indican a continuación:

- a) Autoliquidaciones de IVA de los tres primeros períodos de liquidación del año 2002. La sociedad solicitó dentro del plazo reglamentario el aplazamiento de pago de estos importes pero, en los tres casos, dada la situación financiera y ante la imposibilidad de aportar garantías, la Administración resolvió las peticiones denegando los aplazamientos solicitados.
- b) Autoliquidaciones de retenciones de IRPF de los tres primeros períodos del año 2002. La sociedad solicitó también dentro del plazo establecido para ello el aplazamiento de pago sobre los importes declarados, pero la Administración procedió a denegar dichas solicitudes por tratarse de deudas inaplazables.
- c) Sanción administrativa impuesta en 2002 por la Consejería de Transportes de la Comunidad Autónoma.

Tras la mencionada declaración de deudor fallido de «CONFUSA» la Dependencia de Recaudación competente ha iniciado actuaciones de cobro de estas deudas sobre las siguientes personas, por considerar que son responsables de las mismas de acuerdo con la normativa tributaria:

- a) El administrador de «CONFUSA».
- b) El administrador de «DIFUSA».
- c) La sociedad «DIFUSA» como sucesora de «CONFUSA».
- d) La sociedad «DIFUSA» como socio único de «CONFUSA».

13. Don Pablo, ya jubilado y una vez cerrada la operación de saneamiento de la sociedad «CONFUSA», decidió trasladarse a su casa de la costa, dejando al frente de sus negocios a su hijo Adrián, administrador único de «CONFUSA» y de «DIFUSA» desde el día 1 de abril de 2003.

La sociedad «DIFUSA» ha mantenido con don Pablo una relación laboral de personal de alta dirección y tiene entre los derechos de su contrato de trabajo un plan de pensiones, que cubre las situaciones de jubilación, invalidez y muerte de los trabajadores de la empresa.

El día 1 de abril de 2003, llegado el momento de la jubilación, don Pablo recibió de su empresa, como premio de jubilación pactado en su contrato de trabajo, 7.800 euros y comenzó a percibir una pensión mensual por parte del plan de pensiones, a razón de 1.600 euros al mes.

Además de dicho seguro don Pablo recibe 1.150 euros como pensión de la Seguridad Social y completa sus ingresos del ejercicio 2003 con los dividendos que distribuye «DIFUSA» por valor de 50.000 euros netos de retenciones anuales correspondientes a beneficios del ejercicio 2002, sin que le cobren gastos de depósito, mantenimiento o gestión.

14. La comunidad de propietarios del edificio donde tiene su casa don Pablo Escalada en Benidorm ha recibido una liquidación provisional de la Administración de la Agencia Tributaria de Benidorm en relación con unas retenciones de IRPF no practicadas al conserje del inmueble empleado de la comunidad.

El señor Escalada no está de acuerdo con esta liquidación, por lo que ha intentado en varias ocasiones hablar con el presidente de la comunidad para que presente un recurso en nombre de la comunidad de propietarios, pero no ha podido localizarlo por estar en un safari.

Teniendo en cuenta que el plazo para recurrir está a punto de finalizar y considerando que la liquidación practicada por la Agencia Tributaria perjudica notablemente a la comunidad de propietarios, don Pablo decidió intervenir en beneficio propio y de los demás comuneros interponiendo un recurso de reposición contra la liquidación practicada.

El día 24 de junio de 2003, al día siguiente de la fecha de presentación del recurso de reposición en la Administración de la Agencia Tributaria de Benidorm, don Pablo Escalada fallece, dejando como único heredero a su hijo don Adrián Escalada.

Al fallecer don Pablo, su hijo don Adrián recibe una ayuda por defunción de 5.500 euros y comienza a percibir, como beneficiario del plan de pensiones que «DIFUSA» tiene contratado para sus trabajadores, 600 euros al mes. Al mismo tiempo, como único heredero de don Pablo, ha adquirido las acciones de la empresa y, por ende, pasará a percibir los dividendos correspondientes.

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª: ASPECTOS JURÍDICOS, CIVILES, MERCANTILES Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE CONTEMPLADOS EN LAS OTRAS PARTES DEL INFORME

Los aspectos mercantiles y civiles de mayor relevancia a destacar del presente dictamen son los siguientes:

Comienza el supuesto presentando a una Sociedad Anónima cuya actividad principal consiste en la comercialización de productos alimenticios denominada Sociedad «DINÁMICA DE FUTURO, S.A.» («DIFUSA»), con domicilio social en Madrid, cuyo accionista mayoritario, don Pablo Escalada, tiene asignado el cargo de administrador único que pasa a su hijo don Adrián (accionista minoritario) el día 1 de abril de 2003.

El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA) dispone que entre los datos que han de expresarse en la escritura social figure el nombre, apellidos y edad de las personas que inicialmente se encarguen de la administración y representación social así como su nacionalidad y domicilio (art. 8). Asimismo, en los estatutos sociales deberá hacerse constar la estructura del órgano al que se confía la administración de la Sociedad (en este caso un único administrador), determinando a qué administradores se confiere el poder de representación (art. 9). Por lo tanto, será preciso para que el nuevo nombramiento tenga operatividad modificar la escritura social con la correspondiente inscripción en el Registro Mercantil.

Otro aspecto a destacar sería el relativo a la permuta que, como consecuencia del deseo de aumentar el número de metros cuadrados disponibles para su almacén, realiza «DIFUSA» de un solar de su propiedad en la localidad de Alcobendas por otro en la Localidad de San Sebastián de los Reyes, propiedad de la sociedad «PERMUTAS Y TASACIONES, S.A.» («PERMUTASA») y la ejecución de obras, que para la construcción de un almacén frigorífico contrata «DIFUSA» con la empresa «MONTEALTO».

Se trata de dos contratos civiles que encuentran su regulación en el Código Civil, concretamente la permuta se define en su artículo 1.538 como «contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra», rigiéndose por las disposiciones concernientes a la venta en todo lo que no se halle especialmente determinado en el Título relativo a la permuta (Título V).

El contrato de ejecución de obras por su parte aparece contemplado en el Título VI del citado cuerpo legal señalando el artículo 1.544 que «en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto». En el caso que nos ocupa se observa que las obras no comienzan en la fecha pactada por falta de interés del dueño de la obra («DIFUSA») y que por ello «MONTEALTO» decide rescindir y reclamar una indemnización al amparo de una cláusula penal inserta en el contrato.

Por otro lado, sociedad «DINÁMICA DE FUTURA, S.A.» («DIFUSA») es socio fundador (poseyendo el 70% del capital social) de la sociedad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA») junto con otros dos socios fundadores, don Felipe Asunción, con un 15 por 100 del capital social y don Javier Salmón, con otro 15 por 100 del capital social. Dicha sociedad tiene por objeto el transporte y la logística de distribución de productos de consumo.

El administrador único desde la constitución hasta el día 1 de abril de 2003 ha sido don Pablo Escalada, sucediéndole en el cargo de administrador único su hijo, don Adrián Escalada.

En cuanto al cambio de administrador en la sociedad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA») nos remitimos a lo expuesto anteriormente en relación con el cambio de administrador en la sociedad «DIFUSA».

En cuanto a la posibilidad de que don Pablo haya podido acumular en la misma persona el cargo de administrador de «DIFUSA» con el de administrador de «CONFUSA», es necesario indicar que, a pesar de la reciente modificación introducida en el TRLSA por la Ley 26/2003, de 17 de julio, relativa, entre otros aspectos, al deber de los administradores de comunicar la participación que tuvieran en el capital de una sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social así como los cargos o funciones que en ella ejerzan (art. 127 ter.4), en principio no debemos entender que el transporte y logística de distribución de productos de consumo sea una actividad complementaria a la de la comercialización de productos alimenticios al ser aquélla demasiado genérica.

En otro orden de cosas, para que «CONFUSA» pueda desarrollar su actividad cuenta con una plantilla de 10 trabajadores y con una pequeña flota de camiones y furgones frigoríficos en régimen de *leasing*.

El *leasing* se presenta como contrato mercantil atípico también denominado de arrendamiento financiero o con opción de compra, que permite al arrendatario del bien escoger entre tres opciones al vencimiento del plazo:

1. Adquirir el bien, pagando una última cuota de valor residual preestablecido.
2. Renovar el contrato de arrendamiento.
3. No ejercer la opción de compra, entregando el bien al arrendador.

Existen distintos tipos de *leasing*, como el financiero, operativo, *lease-back*, según las necesidades a satisfacer en cada momento.

La unipersonalidad es otro de los puntos a tratar en el presente dictamen, pues debido a graves problemas financieros desde mediados del año 2001 la sociedad «CONFUSA» dejó de atender sus obligaciones corrientes de pago, motivo por el cual el socio mayoritario («DIFUSA») para realizar un mejor saneamiento de la sociedad adquiere la totalidad de las acciones de los otros dos socios fundadores, convirtiéndose en socio único de «CONFUSA».

La disposición adicional segunda número 23 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (en adelante, LSRL) señala que «será de aplicación a la Sociedad Anónima unipersonal lo dispuesto en el Capítulo XI de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada», se exigirá, pues, que la unipersonalidad sobrevinida como consecuencia de haber pasado un accionista a ser propietario de todas las acciones se haga constar en escritura pública que se deberá inscribir en el Registro Mercantil, expresando necesariamente la identidad del socio único.

El artículo 129 de la LSRL señala los efectos de la unipersonalidad sobrevenida al disponer que «transcurridos 6 meses desde la adquisición de la sociedad del carácter unipersonal sin que esta circunstancia se hubiere inscrito en el Registro Mercantil el socio único responderá personal, ilimitada y solidariamente de las deudas contraídas durante el período de unipersonalidad. Inscrita la unipersonalidad el socio único no responderá de las deudas contraídas con posterioridad».

En lo relativo a la transmisión de las acciones, conviene recordar que, a diferencia de la Sociedad Limitada, en la que será nula toda cláusula estatutaria que haga prácticamente libre la transmisión voluntaria de las participaciones sociales por actos *inter vivos*, en la Anónima «serán nulas las cláusulas estatutarias que hagan prácticamente intransmisible la acción», siendo sólo válidas frente a la sociedad las restricciones a la libre transmisibilidad de las acciones cuando recaigan sobre acciones nominativas y estén expresamente impuestas por los estatutos (art. 63 del TRLSA).

Finaliza el supuesto con la muerte de don Pablo el 24 de febrero de 2003 dejando como único heredero a su hijo don Adrián, que por sucesión *mortis causa* pasa a adquirir las acciones de la empresa, convirtiéndose en el socio único de «DIFUSA», siendo de aplicación lo expuesto anteriormente sobre sociedades unipersonales.

A pesar de que en este supuesto no es de aplicación lo establecido en el TRLSA acerca de las restricciones estatutarias a la transmisibilidad de las acciones, indicar que sólo serán aplicables a las adquisiciones por causa de muerte cuando así lo establezcan expresamente los estatutos tal y como preceptúa el artículo 64.1 del texto refundido.

PARTE 2.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE EL PATRIMONIO

A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Punto 1

Tanto don Pablo Escalada como su único hijo, don Adrián, obtendrán rendimientos de capital mobiliario en el IRPF por las acciones que poseen de la sociedad «DINÁMICA DE FUTURO S.A.» («DIFUSA»), conforme al artículo 23.1 del Texto Refundido de la Ley del IRPF; y, en su caso, la sociedad, por las rentas que abone, deberá efectuar la correspondiente retención o ingreso a cuenta, en función de que las rentas abonadas sean dinerarias o en especie, conforme al artículo 101 de dicho texto refundido. Además, el importe bruto de los rendimientos de capital mobiliario procedentes de dichas acciones se multiplicará en su caso por el coeficiente de 140 por 100 con carácter general, siempre que se cumplan las condiciones del citado artículo 23.1.

Punto 9

Como consecuencia de la constitución de la sociedad «CONFUSA», don Felipe Asunción y don Javier Salmón pasan a tener una participación en dicha sociedad, por lo que podrán obtener rendimientos de capital mobiliario, sujetos a retención o ingreso a cuenta por parte de la sociedad, en la forma expuesta en el punto anterior.

Ahora bien, don Felipe parece ser que es no residente, por lo que en todo caso quedaría sujeto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, conforme dispone el artículo 13.1 f) del texto refundido de dicho impuesto, al ser persona física que obtiene rentas en el territorio español (art. 5 del texto refundido).

Punto 13

Don Pablo obtiene rendimientos de trabajo a efectos del IRPF por su relación de personal de alta dirección con la sociedad «DIFUSA», conforme al artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, sujetos a retención cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 del texto refundido, y los correspondientes del reglamento del impuesto. Además de los rendimientos dinerarios que pueda obtener, del supuesto se deduce que obtiene también hasta su jubilación unos rendimientos en especie de trabajo (art. 16) por las aportaciones al plan de pensiones que efectúe la sociedad. Dichas retribuciones en especie se valorarán por su importe (art. 47.1 e), del texto refundido), sin que ésta tenga obligación de efectuar ingreso a cuenta alguno por dichas aportaciones.

Al jubilarse, don Pablo declarará dentro de sus rendimientos de trabajo del IRPF el premio de jubilación percibido de la sociedad, 7.800 euros, teniendo en cuenta que ha sido generado en los años en que ha mantenido con la sociedad una relación laboral, por lo que será una renta irregular, por lo que tendrá derecho a practicar una reducción del 40 por 100, conforme al artículo 17.2 a) del texto refundido, al tener un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente. Además, deberá declarar como rendimientos de trabajo la pensión mensual que percibe por parte del plan de pensiones, 1.600 euros mensuales, sujetos en su caso a retención, sin que se efectúe sobre las mismas reducción alguna, ya que no se perciben en forma de capital.

Declarará también como rendimientos de trabajo la pensión de la Seguridad Social.

Finalmente, declarará como rendimientos de capital mobiliario los dividendos percibidos de «DIFUSA», teniendo en cuenta, como hemos señalado anteriormente, que el importe a declarar será el de 50.000 euros más las retenciones efectuadas sobre dicha cantidad, y el importe resultante se multiplicará por el coeficiente de 1,4 teniendo derecho a la deducción por doble imposición de dividendos del 40 por 100; sin que pueda deducirse gasto alguno de los rendimientos íntegros de capital mobiliario.

Punto 14

Al fallecimiento de don Pablo, don Adrián percibe una ayuda por defunción de 5.500 euros, que deberá declarar en su autoliquidación de IRPF. No obstante, hemos de advertir que el artículo 7 r) del texto refundido establece la exención de estas prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos. Por tanto, sólo declarará como renta no exenta la diferencia entre lo percibido y los gastos en haya incurrido como consecuencia del fallecimiento. El exceso que tribute como rendimiento de trabajo es considerado como renta notoriamente irregular, como señala el artículo 10 del Reglamento del IRPF, por lo que por ella tendrá derecho a practicar la reducción del 40 por 100 previsto en el artículo 17.2 a) del texto refundido. Además, como rendimientos de trabajo, deberá declarar las percepciones derivadas del plan de pensiones, sujetas en su caso a retención si superan los límites establecidos en el Reglamento del IRPF, como indica el artículo 16.2 a), 3.ª del Texto Refundido de la Ley del IRPF.

Además, al adquirir las acciones que poseía don Pablo, dicha transmisión estará no sujeta al IRPF, al quedar sujeta al Impuesto de Sucesiones (art. 6.4 del TRLIRPF). No obstante, los dividendos que perciba a partir de ese momento deberá declararlos como rendimientos de capital mobiliario en su declaración de IRPF, en la forma que hemos expuesto anteriormente.

B) Impuesto sobre el Patrimonio.*Punto 1*

Don Pablo y su único hijo deberán en su caso declarar en el Impuesto sobre el Patrimonio, si quedan sujetos a dicha obligación, dentro del epígrafe de bienes de capital mobiliario, las acciones que poseen de la sociedad «DIFUSA», al ser sujetos pasivos del impuesto por obligación personal, conforme al artículo 5.uno a) de la ley del impuesto.

Punto 9

Por las acciones adquiridas de la sociedad «CONFUSA», tanto don Felipe como don Javier, si tienen obligación de declarar por este impuesto, deberán incluir en su declaración el valor de las acciones de la citada sociedad. Debemos considerar que don Felipe, al ser no residente, en todo caso será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, conforme al artículo 5.uno b) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Punto 14

Tras el fallecimiento de don Pablo, al adquirir los bienes don Adrián (en concreto el supuesto señala que obtiene unas acciones de la sociedad «DIFUSA»), deberá declararlos si a ello está obligado en el Impuesto sobre Patrimonio.

PARTE 3.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*Punto 1*

La sociedad «DINÁMICA DE FUTURO S.A.» («DIFUSA») es sujeto pasivo del impuesto ya que «tiene su residencia en territorio español» (art. 7.1 TRLIS). En este sentido, «los sujetos pasivos de este impuesto serán gravados por la totalidad de las rentas que obtengan con independencia del lugar donde se hayan producido y cualquiera que sea la residencia del pagador» (art. 7.2 TRLIS).

El artículo 8.1 del TRLIS establece que «se considera residente en el territorio español las entidades en que concurren alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hayan constituido de acuerdo con las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español».

Estas circunstancias acontecen en la sociedad «DIFUSA», por lo que incluirá en su base imponible la totalidad de las rentas obtenidas en cualquier lugar con independencia de la residencia del pagador.

Finalmente el artículo 8.2 del TRLIS determina como «domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español, el social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión y dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar donde se realiza dicha gestión o administración».

Si no puede determinarse con arreglo a la regla anterior «prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado».

En nuestro caso se alude únicamente a Madrid como domicilio social sin especificar más consideraciones (ubicación exacta del domicilio social de la entidad, lugar donde se centraliza la gestión, etc.). De acuerdo con lo anterior podemos indicar que el domicilio fiscal se encuentra en Madrid.

El período impositivo de la sociedad coincidirá con el ejercicio económico, sin que pueda exceder de 12 meses (art. 26 1 y 3 TRLIS). En el caso de la sociedad «DIFUSA», el período impositivo coincide con el año natural, estando obligada a presentar declaración en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores al cierre de las cuentas (art. 136.1 TRLIS). La sociedad «DIFUSA» tendrá que presentar la declaración-liquidación correspondiente al impuesto del ejercicio del 2003, entre el 1 y el 25 de julio de 2004.

Punto 2

La entidad «DIFUSA» adquiere una moderna maquinaria a la empresa «LA INGENIERÍA DE LA HUERTA, S.A.» el día 1 de enero del 2003, si bien dada su complejidad técnica su instalación y montaje no estará ultimada hasta el próximo ejercicio.

El artículo 11.1 del TRLIS establece que serán deducibles las cantidades que en concepto de amortización de inmovilizado material correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso u obsolescencia.

El artículo 1.2 del RIS regula el importe a amortizar: «será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido en su caso el valor residual». Además, «la amortización se practicará elemento por elemento» (art. 1.3 RIS) y «los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento» (art. 1.4 RIS).

De acuerdo con todo lo anterior, la sociedad no podrá empezar a amortizar, y por tanto no será gasto fiscalmente deducible hasta el ejercicio 2004, ya que los trabajos de instalación y montaje no finalizan hasta el ejercicio 2004, fecha en la que el inmovilizado se pondrá en condiciones de funcionamiento.

Punto 3

El artículo 39 del TRLIS establece que «las inversiones realizadas en bienes de activo material destinadas a la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, etc., tendrán derecho a practicar una deducción en cuota del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración medioambiental competente».

El artículo 43 del RIS determina que «la base del cálculo de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción».

Finalmente el artículo 45.1 del RIS enumera los requisitos para poderse deducir:

- a) «Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos de agua.
- b) Que la inversión se lleve a cabo en planes convenios aprobados o celebrados con la administración competente en materia medio ambiental. La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la Administración competente.»

En nuestro caso, en los años 2001 y 2002, las inversiones realizadas por 80.000 y 30.000 euros cumplían los requisitos de la deducción al haber sido emitido el certificado de convalidación correspondiente. Por el contrario en el año 2003 la Consejería competente deja de certificar la idoneidad de la inversión para cumplir con las finalidades de protección del medio ambiente y consiguientemente la sociedad no tiene derecho a aplicar la deducción del artículo 39 del TRLIS por los restantes 40.000 euros.

Independientemente de lo anterior, la sociedad tendrá derecho a amortizar la depuradora siempre que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 11 y 19.3 del TRLIS, y 1 al 5 del RIS.

Punto 4

La sociedad «DIFUSA» permuta un solar de su propiedad en Madrid cuyo valor neto contable es de 1.000.000 de euros por otro solar situado en San Sebastián de los Reyes propiedad de la sociedad «PERMUTASA», cuyo valor contable es de 900.000 euros y el valor de mercado de 1.600.000 euros.

Desde el punto de vista contable la sociedad no habrá reflejado ninguna plusvalía, según lo establecido por la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 sobre inmovilizado material.

En el ámbito fiscal el artículo 15.2 e) del TRLIS establece que el bien recibido se valorará por el valor de mercado, 1.600.000 euros. Además, en el caso de permuta, la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos, 1.600.000 euros, y el valor contable de los entregados, 1.000.000 de euros, realizándose un ajuste extracontable temporal positivo por importe de 600.000 euros (art. 15.3 TRLIS). Dicho ajuste revertirá como negativo en ejercicio posterior: «tratándose de elementos no amortizables integrantes del inmovilizado en el período impositivo que los mismos se transmitan» [art. 18 b) TRLIS].

En cuanto a la indemnización, nos encontramos ante una penalidad impuesta como consecuencia del incumplimiento total o parcial de obligaciones contraídas derivadas del ejercicio de la actividad.

Estas indemnizaciones se devengan cuando resultan firmes por aplicación de las cláusulas del contrato, reconocimiento del obligado a ellas, fallo judicial, dictamen pericial, o cualquier otra causa. En nuestro caso la sociedad «DIFUSA» satisface la indemnización por incumplimiento de contrato, y suponiendo que la sociedad ha contabilizado la indemnización como un gasto (art. 19.3 TRLIS) no existirá ningún ajuste extracontable, ya que dicho gasto se admite fiscalmente en el ejercicio de su devengo (año 2003). Para la sociedad «MONTE ALTO» tendrá la consideración de ingreso formando parte de su resultado contable y por tanto de la base imponible del IS del período impositivo del devengo de la indemnización.

Punto 5

Desde la fecha de la adjudicación en noviembre del 2003, por parte de la sociedad «DIFUSA» se procederá a la amortización del local, teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible siempre que esté contabilizado (art 19.3) y se cumplan los requisitos de los artículos 11 del TRLIS, y 1 a 5 del RIS.

El local no se puede considerar como usado, ya que el artículo 2.4 del RIS indica que los edificios que tienen una antigüedad inferior a 10 años no tienen la consideración de bienes usados a efectos fiscales.

Punto 7

I. Letra a).

El artículo 1.4 del RIS establece que «una vez determinado el comienzo de la amortización debe precisarse cuándo finaliza la misma. A estos efectos la duración de la amortización debe coincidir con la vida útil del elemento. En particular la vida útil de los elementos del inmovilizado material es el período de tiempo en el que debe quedar completamente amortizado el elemento excluido el valor residual del mismo».

Dependiendo del método utilizado en la amortización de los bienes según los artículos 11 del TRLIS y 2 a 5 del RIS la vida útil será:

- Método de tablas: la vida útil no puede sobrepasar el período máximo de amortización.
- Método degresivo o números dígitos: la vida útil coincidirá con el período de amortización elegido.
- Método plan especial: la vida útil será la que el sujeto pasivo haya fijado en el plan sometido a la aprobación de la Administración tributaria.

En nuestro caso, la entidad sigue amortizando una maquinaria que se encuentra en uso, pero que está totalmente amortizada a efectos fiscales desde el ejercicio 2002. Esto implica que la sociedad en ejercicios anteriores llevó o debió llevar como gasto la totalidad de la inversión realizada, por lo que no le corresponde en este ejercicio ninguna cantidad a deducirse vía amortización referente a dicho inmovilizado. Como la sociedad ha contabilizado en este ejercicio dicho gasto, se producirá un ajuste extracontable positivo permanente por importe de 8.000 euros.

II. Letra b).

El artículo 14.1 b) del TRLIS determina que «no tendrán la consideración de ingresos y gastos fiscales los que figuren en el resultado contable como consecuencia de la contabilización del IS».

En el caso que nos ocupa la sociedad «DIFUSA» contabiliza como gasto en el ejercicio 2003 el importe de 16.500 euros correspondiente al IS del ejercicio 2002, produciéndose un ajuste extracontable positivo de carácter permanente por dicha cuantía, al no admitirse fiscalmente.

III. Provisión por insolvencias.

Al margen de lo anterior, el artículo 12.2 del TRLIS enumera las causas para computar como gasto, en la base imponible de las sociedades, las provisiones por insolvencia de deudores:

- Transcurso de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- Deudor declarado en quiebra, suspensión de pagos.
- Deudor procesado por delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones pendientes hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

En nuestro caso en el año 2002, la sociedad dotó una provisión por insolvencias por importe de 70.000 euros dicha cantidad no fue deducible fiscalmente, ya que no habían transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación, ni se produjo la reclamación judicial, y tampoco se cumplían los otros casos que hemos mencionado anteriormente en la persona del deudor, por lo que se generó un ajuste extracontable positivo temporal por importe de 60.000 euros.

En el ejercicio 2003 se cumple, además de la inscripción contable en el ejercicio 2002 (art. 19.3 TRLIS), el requisito de transcurso de los 6 meses desde el vencimiento de la obligación, y se reclama judicialmente el incumplimiento de la obligación siendo admitida a trámite, lo que conlleva que pueda ser admitido el gasto fiscal en el año 2003, generándose un ajuste extracontable negativo temporal (reversión del año anterior) por importe de 70.000 euros.

Punto 8

Las inversiones destinadas al fomento de nuevas tecnologías se corresponden con unas adquisiciones de equipos informáticos para acceso a Internet por importe de 300.000 euros realizadas por

la sociedad «DIFUSA» a la sociedad «PECENET, S.L.». Dicha inversión autoriza a la sociedad a aplicarse una deducción del 10 por 100 del importe satisfecho, en nuestro caso 3.000 euros según establece el artículo 36 del TRLIS.

No obstante, para tener derecho a dicha deducción, que se efectuó en el año 2001, se deberá acreditar la realización de la inversión mediante las facturas de adquisición de los equipos informáticos, la consideración de empresa de reducida dimensión el año en que se efectúa la inversión (ejercicio 2001) según los requisitos del artículo 108 del TRLIS, y que los bienes se mantengan en funcionamiento durante un plazo de 3 años o su vida útil, según el artículo 44.3 del TRLIS. Además, que el importe de la deducción tenga en cuenta el límite establecido por el artículo 44.1 del TRLIS.

En este sentido la deducción no podrá exceder conjuntamente con el resto de deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS del 35-45 por 100 de la cuota líquida del período impositivo minorado en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones a que tenga derecho el contribuyente.

En nuestro caso la sociedad no aporta las facturas correspondientes, al margen de suponer que se cumplen los demás requisitos la sociedad no tendrá derecho a aplicarse dicha deducción.

Punto 9

Las sociedades «CONFUSA» y «DIFUSA» se encuentran vinculadas, ya que el artículo 16.2 a) del TRLIS considera personas o entidades vinculadas entre otros casos el supuesto de «una sociedad y sus socios», siendo necesaria «una participación igual o superior al 5 por 100, ó 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario». En nuestro caso existe vinculación entre ambas sociedades, ya que «DIFUSA» participa en el 70 por 100 de la sociedad «CONFUSA».

Consecuencia de lo anterior, la Administración tributaria podrá valorar dentro del período de prescripción por su valor normal del mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación del valor normal del mercado, o un diferimiento de dicha tributación (art. 16.1 del TRLIS).

En el caso del supuesto la regla especial de valoración (valor de mercado) es aplicable a cualquier tipo de operación entre las dos sociedades, cuando de la misma se derive un perjuicio para la Hacienda Pública con independencia de los tipos de renta que las mismas pudieran generar. A estos efectos el TRLIS no califica las rentas en función de sus fuentes de procedencia dado que todas ellas están sometidas al mismo régimen fiscal en el IS. En definitiva es aplicable a cualquier operación tanto si se generan ingresos o gastos, como si los mismos son ordinarios o extraordinarios desde el punto de vista de su calificación contable.

Finalmente, y como en esta parte del supuesto aparece la sociedad «CONFUSA», hemos de señalar que le es aplicable también a esta sociedad lo expuesto en el punto primero.

Punto 13

Las aportaciones empresariales a planes de pensiones tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible para la empresa siempre que ésta se hubiera contabilizado (art. 19.3 TRLIS) y se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 13.3 del TRLIS:

- a) «Que sean imputables fiscalmente a las personas a las que se vinculen las prestaciones.
- b) Que se transmita de forma irrevocable el derecho a su percepción.
- c) Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos.»

Además la sociedad «DIFUSA» podrá practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100, conforme al artículo 43.1 del TRLIS, «de las contribuciones empresariales imputadas a los trabajadores con retribuciones brutas inferiores a 27.000 euros, siempre que tales retribuciones se realicen a planes de empleo o mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor la sociedad, cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros se realizará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe mencionado anteriormente».

Como requisitos adicionales para practicar dicha deducción se exige (DGT 4-6-2002):

1. Que las contribuciones se realicen a planes de pensiones del sistema de empleo.
2. Que la empresa sea promotora.
3. Que las cantidades se imputen fiscalmente a los trabajadores.
4. Que las aportaciones no deriven del proceso de exteriorización.
5. Que las cantidades no deriven de expedientes de regulación de empleo.

Dicha deducción estará dentro de las normas comunes referidas a las deducciones del Capítulo IV del Título VI del TRLIS (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades establecidas en el art. 44 TRLIS).

En cuanto al premio de jubilación siempre que éste esté contabilizado (art. 19.3 TRLIS) será gasto fiscalmente deducible no generando ningún ajuste fiscal. No obstante habría que tener en cuenta si dicho premio está dentro de los valores de mercado, ya que es de aplicación el artícu-

lo 16.2 a) del TRLIS al ser don Pablo socio en un 85 por 100 de la sociedad «DIFUSA», según lo mencionado en el punto 9 anterior.

En cuanto al pago de dividendos de la sociedad es considerado contable y fiscalmente como retribución del capital propio, sin que tenga la consideración de gasto deducible [art. 14.1 a) TRLIS], por lo que no se genera ningún ajuste extracontable.

Se ha procedido a la retención correspondiente del pago del dividendo según los apartados 1 a) y 6 del artículo 140 del TRLIS.

Punto 14

El pago del dividendo de la sociedad es considerado contable y fiscalmente como retribución del capital propio, sin que tenga la consideración de gasto deducible [art. 14.1 a) TRLIS], por lo que no se genera ningún ajuste extracontable.

PARTE 4.ª: ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Punto 1

La entidad «DIFUSA» de conformidad con el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, tiene la consideración de empresario o profesional, dado que según el mismo: «A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) ...
- b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.»

Por su parte, el artículo 4.º de la citada ley señala:

«Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.
- b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

Punto 2

La actividad de la entidad «DIFUSA», es decir, la comercialización de productos de alimentación, es una actividad sujeta y no exenta del IVA, tributando de conformidad con el artículo 91 en los siguientes tipos impositivos reducidos.

Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes:

Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- b) Las harinas panificables.
- c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d) Los quesos.
- e) Los huevos.
- f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En relación con la adquisición de la maquinaria a la entidad «LA INGENIERÍA DE LA HUERTA, S.A.» deben tenerse en cuenta dos cuestiones:

En primer lugar, el IVA soportado en la operación y, en segundo lugar, su deducibilidad.

Con relación al IVA soportado, el artículo 75 de la Ley 37/1992 señala que el devengo se produce en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable, por lo que al indicarse en el supuesto que dada la complejidad técnica, su instalación y montaje no estarán ultimados hasta el año 2004, deberemos entender que el devengo se producirá en ese momento. Lo anterior nos plantea el carácter de los vencimientos trimestrales de este ejercicio 2003, que deberemos considerar como pagos anticipados, con lo que el IVA se devengará de conformidad con el artículo 75 citado en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Por otra parte y en relación con la base imponible de estos pagos anticipados, debe tenerse en cuenta que el artículo 78 de la Ley 37/1992 excluye de la misma los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, por lo que en este caso al ser los intereses anteriores a la entrega del bien formarán parte de la base imponible, tributando por tanto la totalidad de los pagos anticipados al tipo del 16 por 100.

En cuanto a la segunda cuestión, hay que señalar que según dispone el artículo 98 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA «el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles».

Este derecho se ejercerá con arreglo a las condiciones señaladas en el artículo 99 de la ley del impuesto, que son las siguientes:

«En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del IVA devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

(...)

El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años contados a partir de la presentación del mencionado derecho.

(...)

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.»

Por consiguiente, la deducción se realizará en el momento en el que se devengue la cuota del impuesto y con arreglo al destino posible que vaya a dar al bien adquirido.

Punto 4

En relación con la permuta de solares debemos destacar que se trata de dos operaciones sujetas y no exentas del IVA, dado que las entidades transmitentes tienen la consideración de empresarios a efectos del IVA (art. 5 LIVA), se trata de bienes integrantes de su patrimonio empresarial (art. 4 LIVA), y no es de aplicación la exención del artículo 20.1.20 de la Ley 37/1992 que se refiere a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

El tipo de gravamen de estas operaciones será el 16 por 100, por lo que «DIFUSA» tendrá al mismo tiempo un IVA devengado por el importe repercutido al transmitir su solar, y un IVA soportado por la adquisición del solar de «PERMUTASA», cuya deducción se realizará en el momento en el que se devengue la cuota del impuesto y con arreglo al destino posible que vaya a dar al bien adquirido.

Debe recordarse que según el artículo 4.cuatro de la Ley 37/1992:

«Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

- a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.dos.
- b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.º y 2.º de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.»

Respecto a la indemnización satisfecha por «DIFUSA» a la constructora «MONTE ALTO» como consecuencia del incumplimiento del contrato celebrado con la misma, debe señalarse que en este caso, la indemnización percibida no estará sujeta a IVA al no constituir contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Por otra parte debe tenerse en cuenta que en el supuesto de resolución del contrato de compraventa por causa legal contenida en dicho contrato, se deberá rectificar la base imponible devolviendo al comprador el IVA repercutido de conformidad con el artículo 80 de la Ley 37/1992, si bien la rectificación de las cuotas impositivas deberá efectuarse siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir de la fecha en que se hayan producido las circunstancias determinantes de la ineficacia de la operación gravada.

Punto 5

Respecto a la actuación de «DIFUSA», emitiendo ella misma la factura, figurando como entidad emisora y como entidad destinataria, en la adquisición del inmueble en subasta judicial, debe señalarse que no es correcta de conformidad con la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, que establece que:

«En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

- 1.º Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de esta ley.»

En el supuesto analizado no será necesario renunciar a la exención, dado que el transmitente es un promotor, siendo una primera transmisión de una edificación y por tanto sujeta y no exenta, si bien debe tenerse en cuenta que el tipo de tributación será el 16 por 100, y no como parece indicar el supuesto el 7 por 100, de conformidad con el artículo 91 de la Ley 37/1992.

Punto 9

La constitución de la entidad «CONDICIONAMIENTOS DE FUTURO, S.A.» («CONFUSA») es una operación sujeta al concepto operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece que:

«1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.»

Estará obligada al pago del impuesto a título de contribuyente, de conformidad con el artículo 23 del citado Real Decreto Legislativo, la sociedad, siendo la base imponible el importe nominal en que el capital quede fijado inicialmente con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas (art. 25), y la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base el tipo de gravamen del 1 por 100 (art. 26).

Por último, la entidad «CONFUSA», de conformidad con el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, tiene la consideración de empresario o profesional y su actividad esta sujeta y no exenta del IVA.

PARTE 5.ª: ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES*Punto 10*

A) Descripción del ilícito.

A tenor de lo dispuesto en los artículos 2 y 11, respectivamente, de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, cometen delito de contrabando o infracción administrativa de contrabando, en función del valor de los géneros o de la concurrencia de determinadas circunstancias (por ejemplo que se trate de drogas tóxicas, estupefacientes, armas o explosivos), entre otros, quienes:

- a) Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.
- b) Realicen operaciones de importación, exportación, producción, comercio, tenencia, circulación o rehabilitación de géneros estancados o prohibidos, sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes.

A los efectos de lo señalado en la letra a), la propia Ley Orgánica matiza que la ocultación o sustracción dolosa de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera dentro de los recintos o lugares habilitados equivaldrá a la no presentación de las mercancías.

Es una evidencia que los hechos descritos constituyen una importación de mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea, dado que Ceuta y Melilla no forman parte de dicho territorio, tal como se establece en el artículo 3 del Reglamento CEE/2913/1992, del Consejo, de 12-10-1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC).

Es evidente también que las mercancías en cuestión son mercancías no comunitarias, dado que aunque originariamente hubiesen tenido ese estatuto aduanero, lo habrían perdido cuando salieron efectivamente del territorio aduanero de la Unión Europea, tal como prescribe el artículo 4.8 del CAC, cuando fueron trasladadas a Ceuta donde, al parecer, fueron adquiridas por don Yusuf Alí.

Por todo lo anterior hay que concluir que los hechos descritos (falta de presentación de las mercancías en la aduana, constatada tanto por su no inclusión en la declaración sumaria –como prescribe el artículo 43 del CAC– como por haberlas ocultado en un doble fondo de la cabina del camión dentro del recinto de la Aduana de Algeciras) encajan perfectamente dentro de los ilícitos descritos en los artículos 2 y 11 de la Ley de Represión del Contrabando, a que hemos hecho referencia en párrafos precedentes.

B) Delito de contrabando o infracción administrativa de contrabando.

Para determinar si estamos ante uno u otra hemos de atender exclusivamente al valor de los géneros aprehendidos, dado que no se trata de drogas, estupefacientes, explosivos ni de ningún otro bien cuya tenencia constituya delito.

El artículo 2 de la Ley de Represión del Contrabando dispone que será delito cuando el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos aprehendidos sea igual o superior a 18.030,36 euros, salvo que se trate de labores del tabaco, en cuyo caso será delito si su valor es superior a 6.010,12 euros.

Para efectuar la valoración de los bienes aprehendidos en este supuesto hemos de estar a lo que prescriben los artículos 1.6 y 10 de la Ley Orgánica 12/1995.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 1.6, a los efectos de esta ley, se entenderá por «géneros o efectos estancados» los artículos, productos o sustancias cuya producción, adquisición, distribución o cualquier otra actividad concerniente a los mismos sea atribuida por Ley al Estado con carácter de monopolio, así como las labores del tabaco y todos aquellos a los que por ley se otorgue dicha condición.

El artículo 10 de la ley es claro y meridiano a la hora de determinar cómo deben valorarse los géneros estancados (como son las labores del tabaco): por su precio máximo de venta al público, caso de estar señalado.

Como según el enunciado el precio máximo de venta al público, de una cajetilla como las aprehendidas, en expendedoría de tabaco y timbre situada en la Península es de 2,50 euros, la valoración de las 2.500 aprehendidas es de $2.500 \times 2,50 = 6.250$ euros.

Por lo tanto, y con independencia de la valoración que deba hacerse de las 20 botellas de güisqui, nos encontramos en presencia de un presunto delito de contrabando.

C) Comiso.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley Orgánica 12/1995, toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso de, entre otros, los siguientes bienes, efectos e instrumentos:

- a) Las mercancías que constituyan el objeto del delito.
- b) Los medios de transporte con los que se lleve a efecto la comisión del delito, salvo que pertenezcan a un tercero que no haya tenido participación en éste y el juez o el tribunal competente estimen que dicha pena accesoria resulta desproporcionada en atención al valor del medio de transporte objeto del comiso y al importe de las mercancías objeto del contrabando.

Según el apartado 3 de este artículo, los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado.

En el artículo 6 se dispone que el juez o tribunal competentes acordarán la intervención de los bienes, efectos e instrumentos a que se refiere el artículo anterior, a resultas de lo que se decida en la resolución que ponga término al proceso, pudiendo, en atención a las circunstancias del hecho y a las de sus presuntos responsables, designar a éstos como depositarios de los bienes, efectos o instrumentos intervenidos con prestación, en su caso, de la garantía que se establezca.

D) Procedimiento administrativo y jurisdicción penal.

Según dispone el artículo 17 del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando, en cualquier momento del procedimiento sancionador en el que el órgano competente (en este caso el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Algeciras) una vez efectuada la valoración de los géneros intervenidos estime que los hechos pudieran ser constitutivos de delito de contrabando, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, notificándolo al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente.

A tal efecto el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Algeciras deberá acordar la remisión del expediente, junto con las actuaciones practicadas, al Juzgado ordinario que corresponda según su competencia, poniendo a su disposición las mercancías intervenidas.

Dispone finalmente este artículo que la sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluya la imposición de sanción por infracción administrativa de contrabando, pero que si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración aduanera continuará el expediente con base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados mediante resolución judicial firme.

E) Conclusión.

Aunque, como ya se ha señalado, tendrá que ser el juez o el tribunal quienes dilucidan cuanto proceda acerca del expediente de contrabando que les habrá sido remitido por el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Algeciras, simplemente queremos terminar este comentario señalando lo que, a priori, parecen merecer las argumentaciones del señor Abdelkasser.

En cuanto a la primera de sus argumentaciones, esto es, que el güisqui aprehendido sea de fabricación nacional, es absolutamente irrelevante dado que, como ya se ha señalado, su salida efectiva del territorio aduanero de la Unión Europea con destino a Ceuta (salida probada además con la ausencia de las reglamentarias precintas fiscales) le hizo perder su estatuto de mercancía comunitaria, con lo que a la reintroducción del güisqui en dicho territorio tuvo que ser presentado en aduana y no se hizo.

En cuanto a la segunda de sus argumentaciones, relativa a que las cajetillas «Güistor» son de lícito comercio, que fueron adquiridas en un estanco en Ceuta y que portan unas precintas de dicha Ciudad Autónoma, es también irrelevante. No se discute aquí si las mercancías son o no son de lícito comercio ni de si han pagado o no la fiscalidad indirecta exigible en Ceuta. Se trata de unas mercancías no comunitarias que no han sido presentadas a la aduana con ocasión de su introducción en el territorio aduanero de la Unión Europea. Sólo de eso.

La tercera de sus argumentaciones, mediante la que solicita la devolución de los géneros intervenidos, relativa a que los hechos descritos no constituyen contrabando dado que el doble fondo en el que los portaba no tenía como finalidad su ocultación sino la de evitar posibles robos en el trayecto, es audaz pero parece inverosímil, aunque será la autoridad judicial la que en todo caso tendrá que decidir sobre el particular.

La cuarta de sus argumentaciones, esto es, que los géneros aprehendidos no constituyen expedición comercial y que eran para consumo propio y de su familia, además de sorprendente es también intrascendente, dado que la Ley de Represión de Contrabando, cuando tipifica los delitos y las infracciones administrativas de contrabando, describe exclusivamente una serie de hechos ilícitos y procede a la valoración de los géneros objeto de los mismos, sin entrar en consideración alguna acerca de la posible finalidad a que pensaba destinarlos el presunto infractor.

Finalmente, no es posible aceptar tampoco la quinta de sus argumentaciones, consistente en que se valoren las labores del tabaco aprehendidas según su precio en expendeduría de Ceuta, dado que el ilícito ha tenido lugar en la Península y el artículo 10 de la Ley de Represión del Contrabando es claro al respecto: los géneros estancados se valorarán por su precio máximo de venta al público.

PARTE 6.ª: ASPECTOS CONTABLES

Punto 2

A efectos de solución en primer lugar vamos a entender que la maquinaria, aunque a 31 de diciembre de 2003, no está terminada y en condiciones de funcionamiento, sí que se ha entregado por parte del proveedor, que es lo que parece desprenderse del enunciado.

La contabilización de las adquisiciones de inmovilizado con pago aplazado e intereses está descrita en la Norma de Valoración 9.ª del Plan General de Contabilidad (PGC):

«Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el activo del balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que correspondan de acuerdo con un criterio financiero».

Por la adquisición, el 1 de enero de 2003, de la maquinaria:

18.000	<i>Maquinaria en montaje (233)</i>		
600	<i>Gastos por intereses diferidos (272)</i>		
		<i>a Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</i>	12.400
		(3.100 × 4)	
		<i>a Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)</i>	6.200
		(3.100 × 2)	
		_____ x _____	

La sociedad ha utilizado las cuentas *Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)* y *Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)*, aunque lo más correcto, desde un punto de vista estrictamente contable de las cuentas *Efectos a pagar a corto plazo (524)* y *Efectos a pagar a largo plazo (174)*.

Pago de los gastos de formalización de deudas. El tratamiento contable de esta operación está descrito en la Norma de Valoración 7.ª 1 del PGC.

«Los gastos de formalización de deudas se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción.

En principio, estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que correspondan; excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero; en todo caso, deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan».

300	<i>Otros gastos financieros (669)</i>		
	<i>a Tesorería (57)</i>		300
	x		

Por el pago de cuatro letras durante el ejercicio 2003:

12.400	<i>Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</i>		
	<i>a Tesorería (57)</i>		12.400
	x		

Por la imputación de los intereses devengados por la operación durante el año 2003:

400	<i>Gastos financieros (66)</i>		
	<i>a Gastos por intereses diferidos (272)</i>		400
	x		

Por otro lado, el enunciado señala que la sociedad tiene la intención de capitalizar la máxima cuantía de gastos financieros posible. La capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado material está contemplada en la Norma de Valoración 2.ª del PGC.

«Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor, o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.»

Dado que la maquinaria no ha entrado en funcionamiento a 31 de diciembre del año 2003, se podrán capitalizar todos los gastos financieros devengados hasta ese momento, es decir, 400 euros. En cuanto a los gastos de formalización de deudas, se imputarán los 2/3 de los mismos, es decir, el importe proporcional correspondiente a 12 meses sobre 18 meses.

600	<i>Maquinaria en montaje (233)</i>		
		<i>a Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso (733)</i>	600
		x	

Después de las anotaciones contables anteriores el saldo de la maquinaria en curso es de 18.600, importe que coincide con el facilitado por el enunciado del ejercicio. Por otro lado, también se facilita el valor de mercado de este activo, el cual es superior al coste por lo que no procede corrección valorativa alguna.

Punto 3

Al inicio del ejercicio 2003 existen pendientes de aplicar deducciones por importe de 40.000 euros. Estas deducciones se habrán contabilizado en la cuenta *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo (4742)*. La contabilización de esta partida está descrita en la Resolución del ICAC sobre algunos aspectos de valoración sobre la norma decimosexta del PGC (IS), la cual señala en el apartado Primera.10 lo siguiente:

«Si en la contabilización del efecto impositivo se producen créditos por deducciones y bonificaciones en la cuota, cuya cancelación se va a producir a corto plazo, podrá utilizarse para su registro contable la cuenta 4742. "Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo" que figurará en la partida "Administraciones Públicas" del epígrafe "D.III. Deudores" del activo del balance.»

La nueva situación que se produce en el año 2003 conduce a que se pierda la deducción pendiente de aplicar y, por tanto, esta partida ha de ser dada de baja inmediatamente en base al principio de prudencia.

40.000	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>		
		<i>a Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo (4742)</i>	40.000
		x	

Punto 4

La contabilización de las permutas está desarrollada en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, concretamente en el apartado Primera.2 a) indica que el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Por tanto:

Valor neto contable terreno entregado 1.000.000

Valor de mercado del bien recibido (límite) 1.600.000

1.000.000	<i>Terrenos y bienes naturales (220)</i>		
	<i>a Terrenos y bienes naturales (220)</i>		1.000.000
	x		

El 15 de noviembre de 2003 por el pago de la indemnización a «MONTE ALTO» por la rescisión del contrato de construcción:

30.000	<i>Gastos extraordinarios (678)</i>		
	<i>a Tesorería (57)</i>		30.000
	x		

Punto 5

Con respecto a la adquisición del edificio el IVA no es deducible por falta de requisitos formales (no existe factura), por lo que este IVA será mayor coste del edificio. El enunciado del supuesto no facilita datos para el desglose de la parte que corresponde al terreno y al edificio, según exige la Norma de Valoración 3.ª del PGC.

214.000	<i>Construcciones (221)</i>		
	<i>a Tesorería (57)</i>		214.000
	x		

Punto 7

Apartado 7.a. Por la amortización de la maquinaria envasadora:

8.000	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
	a	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	8.000
	_____ x _____		

Apartado 7.b. Por el ingreso de la cuota diferencial de la liquidación del IS del año 2002:

16.500	<i>Hacienda Pública, acreedor por el impuesto sobre sociedades (4752)</i>		
	a	<i>Tesorería (57)</i>	16.500
	_____ x _____		

Punto 8

Por la recepción con fecha 12 de marzo de la liquidación provisional por el IS del ejercicio 2001 en la que se minor a el importe solicitado a devolver por la sociedad:

15.000	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>		
	a	<i>Hacienda Pública, acreedor por el impuesto sobre sociedades (4752)</i>	15.000
	_____ x _____		

Punto 9

Por la constitución de la sociedad «CONFUSA», cuyo capital social entendemos totalmente desembolsado desde el momento inicial:

65.000	<i>Tesorería (57)</i>		
	a	<i>Capital social (100)</i>	65.000
	_____ x _____		

PARTE 7.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Punto 6

La Inspección de los Tributos ha notificado al obligado tributario interesado, la entidad «DIFUSA», el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, mediante comunicación, lo que resulta totalmente procedente de conformidad con el artículo 30 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT), aprobado mediante Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, según el cual las actuaciones de la Inspección de los Tributos podrán iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos que se estimen necesarios. En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar.

El mismo precepto precisa que «cuando se requiera al interesado para que comparezca en las oficinas públicas un día determinado, entre éste y la notificación del requerimiento mediará un plazo mínimo de diez días»: la notificación es recibida por «DIFUSA» el 10 de junio y la primera visita en oficinas públicas queda fijada para el 10 de julio siguiente.

Por su parte, el artículo 45 del mismo reglamento define las comunicaciones en los siguientes términos:

«Son comunicaciones los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona, en el ejercicio de sus funciones.

En las comunicaciones, la Inspección de los Tributos podrá poner hechos o circunstancias en conocimiento de los obligados tributarios interesados en las actuaciones, así como efectuar a éstos los requerimientos que procedan».

En términos similares, la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, define las comunicaciones en su artículo 99.7 señalando que «las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan».

Puesto que se trata de una de las menciones que necesariamente ha de hacerse constar en la comunicación de inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección, señalamos a continuación cuál es el alcance de estas actuaciones: se trata de actuaciones de alcance general de acuerdo con el artículo 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (la solución sería idéntica con el art. 148 de la nueva LGT).

Por otra parte, se pretende comprobar e investigar el IVA de los años 1999 y 2000, notificándose el inicio del procedimiento con fecha 10 de junio de 2003.

Al respecto, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 64 de la LGT de 28 de diciembre de 1963, según el cual «prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación», a lo que añade el artículo siguiente, el 65, que tal plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, la liquidación del impuesto, en este tributo el período de liquidación coincidirá, como norma general, con el trimestre natural, debiendo presentarse e ingresarse en su caso la correspondiente autoliquidación durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral.

Así las cosas, resulta que al inicio del procedimiento de inspección, no podrá ser objeto de comprobación e investigación, por estar ya prescrito, el primero de los trimestres de IVA/99 (fin del período voluntario de presentación e ingreso: 20 de abril de 1999; fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción de 4 años: 21 de abril de 1999; por tanto ya prescrito el 21 de abril de 2003). La conclusión que acabamos de exponer sería exactamente la misma con la nueva LGT a la vista de lo dispuesto en sus artículos 66 a 69, ambos inclusive.

El 10 de julio de 2003 comparece ante la Inspección el señor Rivero Angulo acreditando válidamente su condición de representante de la sociedad «DIFUSA». Por lo que respecta al modo en que debe haberse acreditado tal representación, podemos indicar que el artículo 26 del RGIT, en su apartado 3, dispone: por las personas jurídicas, de naturaleza pública o privada, deberán actuar las personas que ocupen al actuar la Inspección los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

En relación con ello, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, prevé en su artículo 43 lo siguiente:

- «1. El sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, si no se hace manifestación en contrario.
2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del sujeto pasivo y solicitar devoluciones o reembolsos, deberá acreditarse la representación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Cuando en los procedimientos regulados en el Título III de esta ley sea necesaria la firma del sujeto pasivo, la representación deberá acreditarse por alguno de los medios a los que se refiere el párrafo anterior, siendo válidos, a estos efectos, los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.»

A lo anterior añade el artículo 27 del RGIT, en sus apartados 6 y 7, que:

«6. Cuando actúe ante la Inspección persona distinta del obligado tributario, se hará constar expresamente esta circunstancia en cuantas diligencias o actas se extiendan, uniéndose al expediente, en su caso, el documento acreditativo del poder otorgado. Si la representación se hubiese otorgado mediante documento público bastará la referencia al mismo, uniéndose al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo realizada por el actuario.

7. Actuando el obligado tributario ante la Inspección por medio de representante, éste deberá acreditar, si fuese preciso, su representación desde el primer momento. Si no lo hiciera así, la Inspección le requerirá para que acompañe el documento correspondiente el próximo día de inspección o, de no haberlo o siendo posterior, dentro del plazo de diez días. Si el representante no acreditara entonces su representación, la Inspección podrá suspender las actuaciones haciéndolo constar en diligencia, en el caso de que carezca de valor la práctica de las mismas con aquél. En tal caso, se tendrá al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan».

En otro orden de cosas, en cuanto a la alegación formulada por el obligado tributario negándose a aportar la documentación solicitada en la comunicación de inicio de las actuaciones relativa a las cuentas abiertas en la Caja CBV, aduciendo que se trata de una información amparada en el secreto bancario por afectar al derecho a la intimidad de las personas y que, en todo caso, el funcionario debe solicitar la previa autorización judicial para obtenerla, es preciso formular las siguientes consideraciones:

En primer lugar, subrayar la obligación de conservación y suministro de información que sobre los obligados tributarios impone el artículo 111 de la LGT/1963, obligación esta cuyo incumplimiento no puede ampararse en el secreto bancario. (La solución sería idéntica con la nueva LGT, puesto que su artículo 93, tras disponer en su apartado 1 que «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas», advierte también de modo expreso en el apartado 3 del mismo precepto que «El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario».

En segundo lugar que sólo sería necesaria una previa autorización (y no judicial sino de la autoridad administrativa competente) para el caso (distinto del que plantea el supuesto aquí analizado) de que la Inspección dirigiese el requerimiento individualizado de obtención de información a la propia entidad de crédito (arts. 111.3 LGT/1963, 38 RGIT y 93.3 de la nueva LGT), pero no cuando se solicita la información al propio obligado inspeccionado, puesto que en este caso la actuación de la Inspección se encuentra amparada en las facultades de examen de la documentación de los interesados que le otorgan los artículos 142.1, tanto de la LGT/1963 como de la nueva LGT, y el 36 RGIT.

PARTE 8.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Punto 8

El requerimiento que formula durante el mes de enero de 2003 la Dependencia de Gestión Tributaria, relativo al IS del ejercicio 2001, encuentra su fundamento jurídico en el artículo 123 de la LGT/1963, que dispone que:

«1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto.

De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Asimismo, se dictarán liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado».

Si el procedimiento se hubiese iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, se trataría del procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140.

En el mencionado requerimiento se solicita a la sociedad que exhiba facturas relativas a la deducción practicada en la cuota del impuesto por inversiones destinadas al fomento de las tecnologías de la información.

Al respecto, continúa diciendo el mismo artículo 123 de la LGT/1963, en su apartado 2, que «para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia».

A estos efectos, se ha planteado en la práctica administrativa durante largos años la polémica acerca de si las facturas son o no «documentos establecidos por las normas tributarias». Dicha polémica ha sido zanjada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual, en Resolución de 22 de marzo de 2002, por la que se estima un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, afirma literalmente lo siguiente:

«Esta cuestión ha sido ya resuelta por este Tribunal Central en Resolución de 11 de mayo de 2001, en supuesto similar al aquí planteado, por lo que se reproducen sus principales fundamentos jurídicos:

"Segundo. Resulta básico para la resolución de este expediente lo dispuesto en el citado artículo 123.2 de la LGT [redacción hoy vigente, según la Ley 25/1995. Después de admitir la posibilidad de que, para practicar liquidaciones provisionales de oficio, la Administración tributaria efectúe 'las actuaciones de comprobación abreviada que estime necesarias', el precepto formula una norma general: estas actuaciones no pueden extenderse en ningún caso 'al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales'. Seguidamente, incluye este párrafo una regla especial, para el supuesto de devoluciones tributarias: entonces, y 'no obstante lo anterior (...) el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia'. En la interpretación de este precepto radica la controversia planteada, consistente en determinar si los órganos de gestión tributaria, con motivo de las devoluciones tributarias, pueden exigir la exhibición de las facturas que sirven de soporte a las anotaciones efectuadas en libros-registro de carácter fiscal, en caso de ejercicio de actividades empresariales o profesionales."

"Tercero. Para abordar esta cuestión cabe adoptar un doble enfoque. En primer lugar, ha de procederse a una interpretación literal del precepto, para contrastar después si una exégesis finalista del mismo permite llegar a la misma conclusión. La determinación del sentido gramatical del artículo 123 exige salir del mismo y explorar otros artículos de la LGT, referentes a cuestiones paralelas o afines y que emplean los términos que ocasionan la cuestión terminológica aquí planteada así como también otras disposiciones de índole fiscal. Se trata, en efecto, de determinar si las facturas constituyen 'docu-

mentos establecidos por las normas tributarias' y constatamos, ante todo, que las facturas son documentos dotados de una especial significación en el ámbito fiscal según luego se verá. En esta línea acudimos también al artículo 142 de la misma ley (perteciente al Capítulo VI, 'Inspección de los Tributos'). Su número 1 contiene una norma general, que presenta cierto paralelismo con la del artículo 123.2: Los libros y la documentación del sujeto pasivo deberán ser examinados por los inspectores en el domicilio u oficina de aquél; el número 2 del artículo 142 introduce una regla especial; 'Tratándose de registros y documentos establecidos por norma de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las Oficinas de la Administración para su examen', salta a la vista el parecido de esta regla con la controvertida que nos ocupa, parecido que permite concluir que para el legislador cabe la posibilidad de examinar fuera del domicilio u oficina del obligado tributario tanto los registros como los documentos o justificantes, sea en un procedimiento inspector, sea en una comprobación abreviada practicada por una oficina de gestión. Pero, junto a esta similitud entre ambos preceptos, cabe señalar una diferencia importante, relativa al distinto alcance del examen que sobre dichos registros y documentos realizará una y otra faceta de la Administración tributaria:

- A) Las Oficinas de gestión tributaria sólo pueden llevar a cabo una comprobación limitada a 'constatar si los datos declarados coinciden con lo que figuran en los registros y documentos de referencia' (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de julio de 1998), dado que no puede extenderse al examen de la documentación contable de actividades económicas y que en el caso de devoluciones tributarias, al que aquí nos referimos, tiene por objeto solamente constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos.
- B) En cambio, a los servicios de Inspección corresponden unas más amplias competencias, dirigidas a verificar la regularidad y trascendencia tributaria material de éstos y otros antecedentes que sea necesario o conveniente examinar, pues así deriva el artículo 140 y concordantes de la LGT y 36 del RGIT. Este diferente alcance de actuaciones –que encuentra su contrapartida en la diferente normativa acerca de la documentación de las actuaciones en uno y otro caso, como se comprueba en el artículo 44 de dicho Reglamento– viene confirmado si observamos lo siguiente:
 - a) En el ámbito gestor, la regla general es la práctica de liquidaciones provisionales (art. 123 de la LGT), mientras que en el Inspector las actuaciones, en general, han de concluir con actas y liquidaciones definitivas (art. 50 del RGIT).
 - b) Sólo atribuyendo un alcance limitado al examen en el ámbito gestor de los documentos y registros, puede justificarse la posibilidad de que la Inspección pueda posteriormente llevar a cabo una verificación de la realidad material de los mismos. Una vez concluido el distinto alcance de unas y otras actuaciones, debe proseguirse esta labor de interpretación literal del artículo 123.2 de la LGT; para ello, ha de citarse el artículo 99 de la Ley 18/1991 (vigente hasta 31 de diciembre de 1991), que permitía a la Administración la posibilidad de requerir justificantes

de los datos declarados, para practicar liquidación provisional. La Ley vigente, 40/1998, se remite en su artículo 84 al 123 de la LGT. De ambos preceptos obtenemos la conclusión de que el artículo 123 de la LGT, cuando abre la posibilidad de requerir al sujeto pasivo –en caso de devoluciones tributarias– registros y documentos establecidos por las normas tributarias que permitan constatar si los datos declarados coinciden con los registrados y documentados, está incluyendo a las facturas, porque éstas constituyen en muchos casos el justificante por excelencia de muchos de los datos consignados en las declaraciones fiscales. Por otra parte ha de tenerse en cuenta que la expedición de facturas y su contenido es objeto de una exhaustiva regulación en una norma tributaria como es el Real Decreto 2402/1985; documento tan fundamental como la factura que ha de quedar, por tanto, incluido en el conjunto de los documentos que la Administración tributaria puede exigir antes de proceder a devoluciones tributarias. Como resumen de lo dicho, cabe decir que cuando el artículo 123 de la LGT abre la posibilidad de requerir al sujeto pasivo –en caso de devoluciones tributarias– registros y documentos establecidos por las normas tributarias que permitan constatar si los datos declarados coinciden con los registrados y documentados, está incluyendo a las facturas, si bien el órgano de gestión deberá limitarse a comprobar los registros y documentos en los términos limitados ya referidos, que las anotaciones en aquéllos encuentran apoyo en los justificantes, tanto por conceptos por importes y que lo registrado coincide o no con lo declarado."

"Cuarto. Concluido afirmativamente, atendiendo al sentido literal, que tales facturas pueden ser objeto de requerimiento por las oficinas de gestión en su labor de liquidar provisionalmente los diversos tributos cuando se trate de devoluciones tributarias a profesionales o empresarios, falta confirmar si ello encuentra apoyo en una interpretación teleológica del párrafo controvertido del artículo 123 de la LGT. La respuesta vuelve a ser afirmativa, porque lo pretendido por la norma es que la Administración pueda efectuar actuaciones de comprobación abreviada y constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos; ello es perfectamente congruente con la exigencia de documentos justificativos como las facturas, a los solos efectos de verificar que se han seguido las formalidades que la normativa exige, que las anotaciones en los registros encuentran apoyo en dichos justificantes, tanto por concepto como por importe y, en definitiva, que hay congruencia entre lo registrado y lo declarado. Precisamente el proceso de ampliación de competencia de las Oficinas de Gestión Tributaria, que responde a la generalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la generalización de declaraciones-autoliquidaciones en algunos conceptos impositivos, confirma que el legislador, al redactar el precepto examinado, quisiera incluir en el término 'documentos establecidos por las normas tributarias', a las facturas, según postula el recurso interpuesto."

Por lo expuesto, este Tribunal Central, en Sala, en el promovido por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de 25 de septiembre de 1998 en su expediente número...,

ACUERDA

1.º Estimar el recurso y declarar, en unificación de criterio, que las actuaciones de comprobación efectuadas por las Oficinas Gestoras al amparo del artículo 123.2 de la LGT permiten el seguimiento y examen de los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, en concreto las facturas que sirven de soporte a las anotaciones efectuadas en libros-registro de carácter fiscal, con las limitaciones expuestas y, en su caso, girar las correspondientes liquidaciones provisionales».

Ésta es la misma solución que adopta la nueva LGT, la cual dispone en su artículo 136, en relación con el procedimiento de comprobación limitada: «2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

(...)

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos».

Por su parte, debe señalarse que el requerimiento que asimismo dirige el órgano de gestión tributaria a la entidad «PECENET, S.L.» ha sido formulado al amparo de nuevo del artículo 111 LGT/1963 (sería el 93 de la nueva LGT), el cual señala que:

«Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Tales obligaciones deberán cumplirse, bien con carácter general, bien, como sucede en el presente caso, a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria».

En este mismo sentido, puede igualmente destacarse lo señalado en el artículo 17 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispone que la Administración tributaria podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, contenidos en documentos previamente aportados a la Administración actuante (esta operación habría quedado reflejada, entre otros documentos, por ejemplo en la declaración anual de operaciones con terceras personas presentada por «PECENET», Modelo 347).

Al igual que sucede con el examen de las facturas, de nuevo esta actuación de los órganos de gestión tributaria encontraría amparo en el artículo 136.2 de la Ley 58/2003, al disponer dicho precepto en su letra d) que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración queda facultada para formular requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

En lo tocante a la no atención del requerimiento por parte de «PECENET», resultaría de aplicación el régimen sancionador: en concreto, el artículo 78.1 f) de la LGT/1963, según el cual constituye infracción tributaria simple «La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación». En conexión con lo anterior, prevé el artículo 83.1 del mismo texto legal que, con carácter general, cada infracción simple será sancionada con multa de 6,01 a 900,51 euros, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes (en el apartado 7 de ese mismo precepto se establecía una regla especial para el caso de resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Inspección o Recaudación de los Tributos relativa al examen de libros, facturas o documentos, pero no resulta de aplicación al supuesto aquí planteado puesto que se trata de un requerimiento formulado por los órganos de gestión tributaria).

Teniendo en cuenta la nueva LGT, la infracción cometida sería la tipificada en su artículo 203, infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, infracción calificada como grave.

Junto con la notificación de la propuesta de liquidación, se habrá notificado a «DIFUSA» el preceptivo trámite de audiencia previo que contempla el artículo 123.3 de la LGT, cuya duración oscilaría entre 10 y 15 días hábiles (en términos similares, art. 138.3 de la nueva LGT).

La propuesta de liquidación provisional formulada por la Administración tributaria se encuentra, a nuestro juicio, suficientemente fundamentada, atendiendo a las normas que sobre carga de la prueba existen en nuestro ordenamiento jurídico. Así, podemos destacar lo preceptuado en el artículo 114.1 de la Ley de 1963, que dispone que en los procedimientos tributarios quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo (con redacción similar, art. 105.1 de la nueva LGT).

De conformidad con ello, han sido reiterados los pronunciamientos judiciales (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1995 y 1 de octubre de 1997) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al obligado tributario le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. Al respecto, matizan los tribunales, debe entenderse que los anteriores criterios obviamente han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, «de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos», como así lo ha declarado la Sentencia de 14 de junio de 1989 de la Audiencia Territorial de Barcelona.

Y es que en el ámbito tributario rige además el principio de «interés» en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción o presunción. La Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, viene a confirmar los criterios anteriores en su artículo 217.

En el presente caso nos encontramos con que es el sujeto pasivo el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia, como es el de deducirse fiscalmente unos determinados importes, por lo que, con arreglo a la normativa citada y a la interpretación que de la misma han realizado los tribunales, sería a dicho sujeto pasivo al que le incumbiría la carga de probar que dichos pretendidos importes cumplen los requisitos normativamente establecidos como para que pueda operar la deducción.

Analizadas las circunstancias concurrentes en el presente caso, la entidad interesada no ha probado, habiendo tenido oportunidad para ello a lo largo de todas las actuaciones practicadas, la concurrencia de los requisitos de deducibilidad fiscal de los importes objeto de controversia.

Punto 14

La comunidad de propietarios tiene la consideración, en nuestro Derecho, de comunidades de bienes en lo que se refiere a los denominados elementos comunes: así se deduce de lo dispuesto en la Ley 49/1960, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal, parcialmente modificada por la Ley 8/1999, de 6 de abril, y del artículo 396 del Código Civil.

En concreto, a los efectos que aquí nos interesan, el artículo 101 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IRPF, establece que están obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro, entre otras, las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto.

En cuanto a quién tiene atribuida la representación de la comunidad, de acuerdo con el artículo 43.4 de la LGT/1963, «En los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad». En similares términos, artículo 45.3 de la nueva LGT.

En relación con ello, según la antedicha Ley de Propiedad Horizontal, el representante legal de la comunidad de propietarios es el presidente de la comunidad, por lo que será éste, en principio, quien deba actuar.

Caso de que dicho representante no existiera o por cualquier motivo (como ocurre en el presente caso) no pudiera comparecer, la comunidad deberá designar uno al efecto, y, en última instancia, se consideraría como representante de la misma a quien aparentemente ejerza las funciones de gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los copropietarios.

Llegados a este punto, podríamos plantearnos la legitimación de don Pablo Escalada para interponer el recurso de reposición. El artículo 6 del mencionado Real Decreto regula en los siguientes términos la legitimación:

«Podrán interponer el recurso de reposición:

- a) Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión (...).

Evidentemente, como antes se ha indicado, el obligado a practicar la retención no es otro que la comunidad de propietarios. No obstante, puesto que los intereses legítimos de don Pablo pueden verse afectados si no llegase a deducirse el recurso de reposición en tiempo hábil, podríamos afirmar su legitimación para presentarlo: así, de acuerdo con el artículo 39 de la LGT/1963, «Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades». Por su parte, el artículo 42.1 b) de la nueva LGT señala que podrían ser declarados responsables solidarios de la deuda tributaria, entre otros, y sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) de su artículo 41, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

Por lo que respecta al plazo para interponer el recurso de reposición, es de quince días hábiles, contados desde el siguiente a la notificación del acto cuya revisión se solicita (art. 4 del RD 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo).

El plazo de interposición anterior se ha visto ampliado tras la entrada en vigor de la nueva LGT (un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, art. 223).

Finalmente, el órgano competente para resolver el recurso de reposición será el mismo que haya dictado el acto administrativo impugnado (arts. 3 del RD 2244/1979 y 225 de la nueva LGT).

PARTE 9.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

1. Procedimiento de apremio de la sociedad «CONFUSA».

Según el enunciado del supuesto, la Agencia Tributaria realiza actuaciones tendentes al cobro de las deudas de la sociedad con resultado infructuoso, no existiendo datos en el supuesto que nos permitan apreciar la existencia de supuestos de responsabilidad solidaria.

En dicho caso procede la declaración de fallido regulada en el artículo 164 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) que establece:

«1. Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación.

A estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables. Se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de este Libro».

2. Procedimiento frente a los responsables subsidiarios.

Según el punto 2 del artículo 164 antes citado: «3. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, se indagará la existencia de responsables subsidiarios».

En este caso la Administración tributaria inicia las actuaciones pertinentes sobre distintos obligados tributarios:

a) Administrador de «CONFUSA».

Según el artículo 40.1, párrafo 2.º de la LGT: «Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas *que hayan cesado en sus actividades* los administradores de las mismas».

En este caso el responsable de la sociedad es el administrador de la sociedad que haya cesado en su actividad. La responsabilidad del administrador no es una responsabilidad objetiva, sino que se produce por el incumplimiento de los administradores de las obligaciones impuestas por la normativa mercantil en el momento del cese de la sociedad (entre otras, instar la disolución de la sociedad una vez producido el cese de la actividad, según lo dispuesto en los arts. 260 y 262 de la LSA). Según el artículo 262.2 de dicha norma, los administradores deberán convocar Junta General en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución, en los casos en que exista causa de disolución según el artículo 260.

Como administrador único de la sociedad figura actualmente don Adrián Escalada, habiendo sido administrador único don Pablo Escalada desde su fundación hasta el 1 de abril de 2003.

El criterio por el que se opta es considerar como responsable a don Adrián Escalada ya que es el administrador existente en el momento actual y que una vez constatado que la sociedad incurre en causa de disolución no procede a instar la misma en el plazo establecido por la LSA. Los administradores vienen obligados a promover la disolución de la sociedad cuando exista una causa legal o estatutaria de disolución que así lo exija. Con esta disposición se pretenden asegurar los derechos de los acreedores sociales (en este caso, los créditos privilegiados de la Hacienda Pública).

b) Alcance de la responsabilidad: deudas y cuantía.

En cuanto a las autoliquidaciones de IVA de los tres primeros períodos de liquidación del año 2002, dicha responsabilidad es exigible al responsable subsidiario. No obstante, para determinar el importe concreto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 37 de la LGT y 14 del RGR: la responsabilidad subsidiaria se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario; transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, su responsabilidad se extenderá al recargo de apremio.

Por tanto, del importe de la deuda tributaria de las autoliquidaciones de IVA deberá excluirse el recargo de apremio devengado y, en su caso, los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Las autoliquidaciones por retenciones del IRPF también son exigibles al responsable subsidiario con las mismas limitaciones comentadas anteriormente respecto a las autoliquidaciones por IVA.

La sanción impuesta por la Comunidad Autónoma no puede ser objeto de derivación por dos motivos: en primer lugar no es una deuda tributaria, por lo que no puede ser objeto de derivación por este precepto y, en segundo lugar, por su naturaleza sancionadora no puede ser objeto de derivación según el párrafo 2.º del artículo 40.1 de la LGT.

c) Procedimiento para exigir la responsabilidad.

El procedimiento para exigir la obligación de pago a los responsables se desarrolla en el artículo 37 de la LGT, donde se establecen los siguientes trámites básicos:

1. Declaración de fallido de la entidad sucedida: «CONFUSA».
2. Trámite de audiencia al interesado en el procedimiento: don Adrián Escalada.
3. Acto de derivación notificado a don Adrián Escalada con los siguientes elementos esenciales: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, determinación del alcance, elementos esenciales de la liquidación, medios de impugnación, así como lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la responsabilidad.

d) Administrador de «DIFUSA».

En el artículo 40 de la LGT se establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades deudoras, pero no se establece la responsabilidad de los administradores de otras sociedades no deudoras. Por tanto, no cabe declarar responsables subsidiarios a los administradores de «DIFUSA» por las deudas tributarias de «CONFUSA».

3. Sociedad «DIFUSA» como sucesora de «CONFUSA».

En este supuesto la sociedad «DIFUSA» realiza una sucesión en el ejercicio de la actividad económica desempeñada por «CONFUSA». Esta sucesión se contempla en el artículo 72 de la LGT:

«Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.»

El artículo 13 del RGR establece que es éste un supuesto de responsabilidad solidaria al disponer: «La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste».

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo (destacando la Sentencia de 15 de julio de 2000) ha considerado que el artículo 13 del RGR es nulo por infringir el mandato del artículo 37.2 de la LGT en el que se establece que la responsabilidad será siempre subsidiaria, salvo que exista precepto legal expreso en contrario. Por tanto, es éste un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

No consta que «DIFUSA» haya solicitado certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias de «CONFUSA», por lo que no queda exenta de la responsabilidad en virtud de lo establecido en el artículo 72.2 de la LGT.

a) Alcance de la responsabilidad.

En cuanto a las autoliquidaciones de IVA de los tres primeros períodos de liquidación del año 2002, dicha responsabilidad es exigible a la entidad sucesora («DIFUSA») en virtud del artículo 72 de la LGT. No obstante, para determinar el importe concreto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 37 de la LGT y 14 del RGR: la responsabilidad subsidiaria se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario; transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, su responsabilidad se extenderá al recargo de apremio.

Por tanto, del importe de la deuda tributaria de las autoliquidaciones de IVA deberá excluirse el recargo de apremio devengado y, en su caso, los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

En cuanto a las autoliquidaciones por retenciones del IRPF, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 entendió que las deudas tributarias por este concepto no corresponden al elemento del hecho imponible propio y específico de una explotación o actividad económica. Por tanto, no pueden exigirse a «DIFUSA» las deudas tributarias por las retenciones del IRPF pendientes de pago en la sociedad «CONFUSA».

La sanción administrativa impuesta por la Comunidad Autónoma no es una deuda tributaria, por tanto no está comprendida dentro de las deudas que pueden ser exigidas a la entidad sucesora («DIFUSA») en virtud del artículo 72 de la LGT.

b) Procedimiento para exigir la responsabilidad.

El procedimiento para exigir la obligación de pago a los responsables se desarrolla en el artículo 37 de la LGT, donde se establecen los siguientes trámites básicos:

1. Declaración de fallido de la entidad sucedida: «CONFUSA».
2. Trámite de audiencia al interesado en el procedimiento: «DIFUSA».
3. Acto de derivación notificado a «DIFUSA» con los siguientes elementos esenciales: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, determinación del alcance, elementos esenciales de la liquidación, medios de impugnación, así como lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la responsabilidad.

4. Sociedad «DIFUSA» como socio único de «CONFUSA».

La responsabilidad de los socios se regula en el punto 4 del artículo 89 de la LGT, donde se establece que:

«En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado.»

Para que el socio responda por las deudas sociales se establecen dos requisitos:

1. Que la entidad hubiese sido disuelta y liquidada.
2. Que le hubiera correspondido una cuota de liquidación.

En el presente caso no se cumple ninguno de dichos requisitos, por lo que «DIFUSA» no responderá por las deudas sociales por su condición de socio único de «CONFUSA».