

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm.
CONTABILIDAD		61/2005



JOSÉ BARRIO BONDÍA
EVA MARTÍN DÍAZ
MANUEL MENCHERO FABIÁN
JAVIER ROMANO APARICIO

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 a los Impuestos 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, con exclusión del IVA de importación.
- 5.^a Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales, con inclusión del IVA de importación.
- 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: 17 de diciembre de 2004 –Resolución de 6 de mayo de 2004– (BOE de 28 de mayo de 2004)]}.

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

II. NOTAS

- 1.^a Para la emisión de este dictamen se tomará en consideración la normativa vigente en el año 2004.
- 2.^a Si usted considera que debería realizarse alguna liquidación tributaria, no se pide que la practique, pero se debe hacer constar, en la parte correspondiente del dictamen, los hechos producidos, su calificación jurídica y sus efectos.

- 3.^a Si usted considera que debería realizar alguna operación aritmética, es suficiente con que la deje indicada en la parte correspondiente.
- 4.^a Salvo que se indique en la información a tener en cuenta otra cosa, el dictamen debe redactarse desde el punto de vista del asesor de la empresa y razonando el criterio propuesto.
- 5.^a Las posibles cuestiones relativas a tributos no incluidos en alguna de las nueve partes (Sucesiones, tributos locales, etc.) no deberán ser objeto de este dictamen.

III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

1. La sociedad anónima «AUTOSA» tiene su domicilio social en Barcelona y el ejercicio social coincide con el año natural. Su actividad principal es la compraventa de vehículos automóviles, si bien y de un modo especialmente significativo en los últimos tres años está implantando y desarrollando una nueva gama de negocios a través del alquiler de vehículos tanto a particulares como a empresas.

«AUTOSA» se constituyó en el año 1992 y pertenece en su totalidad a la familia de doña Rosa Ribó, la cual es titular del 60 por 100 del capital social. Su marido, don Joan Aruan, es titular del 20 por 100 y los dos hijos del matrimonio (Carmen y Santiago, ambos mayores de edad) del 10 por 100 restante cada uno de ellos. Todos residen en Barcelona.

Doña Rosa Ribó ostenta el cargo de administradora única y, según los estatutos sociales de «AUTOSA», le corresponde la representación social de la sociedad.

Para el desarrollo de sus actividades, «AUTOSA» dispone de establecimientos permanentes en Barcelona, Sevilla, Bilbao y Niza (Francia).

La empresa cuenta con una flota de vehículos, de su propiedad, que dedica a alquiler mientras que para la actividad de venta posee una concesión de dos fabricantes de automóviles, de los que percibe una comisión del 15 por 100 de las ventas brutas realizadas. Además, realiza la actividad de distribución multimarca, para la que adquiere los vehículos a otras empresas de distribución establecidas en diferentes países de la Unión Europea y en algún caso muy concreto en Japón.

2. Durante el ejercicio 2004 se prevé alcanzar una facturación de 500.000 euros en la actividad de alquiler de vehículos y unas comisiones brutas de 300.000 euros para la actividad de venta, importes superiores a los registrados en el ejercicio anterior.

Los sueldos y salarios satisfechos ascenderán a 300.000 euros, mientras que la empresa ya ha asentado en libros otros gastos por valor de 375.000 euros. Entre dichos gastos figuran los siguientes, solicitando el asesor se manifieste sobre su tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades:

Concepto	Importe en euros
Impuesto sobre Sociedades Contabilizado.	96.250
Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a planes de pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un plan de pensiones del sistema empleo por la compañía.	35.000
Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2000.	2.300
Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2000).	19.000

3. Con ocasión de la declaración definitiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, efectuada en el ejercicio 2004, la sociedad ha advertido que al efectuar el cierre de 2003 incurrió en un exceso de previsiones de gasto por el Impuesto de Sociedades, al considerar inicialmente no deducibles una serie de gastos que, sin embargo, según fue confirmado posteriormente por una consulta vinculante de la Administración, sí gozaban de dicha naturaleza.

Para regularizar esta situación, la sociedad ha efectuado, durante el ejercicio 2004, un cargo en la cuenta *Hacienda Pública, acreedora por el Impuesto sobre Sociedades* con abono a la cuenta de *Resultados extraordinarios* por importe de 25.000 euros.

Se solicita al asesor se manifieste sobre su tratamiento fiscal en la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2003.

4. Las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente de Niza (Francia), han supuesto en el ejercicio 2003 unos resultados ordinarios, antes de impuestos, de 80.000 euros, por la actividad de alquiler de vehículos, mientras que los beneficios, también antes de impuestos, procedentes de la venta de vehículos han alcanzado los 120.000 euros.

Se han devengado, en concepto de cuota del impuesto personal que grava la renta en Francia, 80.000 euros, de los que solamente se han ingresado en la Hacienda Pública francesa 32.000 euros, ya que la actividad de venta de vehículos tiene en Francia una deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra. Francia no tiene la consideración de país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, por lo que se plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento en España de las rentas obtenidas por la sucursal de Niza.

5. Durante el ejercicio 2004, «AUTOSA» ha efectuado la donación a una ONG de una serie de vehículos que, por razones de obsolescencia tecnológica y comercial, ya no estaban siendo demandados por el mercado.

Los vehículos objeto de dicha donación tenían asentado en libros un valor neto contable de 30.000 euros, aunque su valor de mercado ascendía a 50.000 euros, ya que los vehículos habían estado incluidos en un plan de amortización acelerada.

La sociedad, que ha registrado un cargo en la cuenta de *Resultados extraordinarios por el importe de su valor neto contable*, plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de esta operación.

6. «AUTOSA» tiene previsto realizar una campaña de publicidad durante el mes de diciembre de 2004. Uno de los elementos de la campaña va a consistir en el sorteo de un televisor entre los adquirentes de vehículos de gama alta durante dicho mes. Se plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento, a efectos del IVA, de las cuotas soportadas por la adquisición del televisor y la posterior entrega del mismo al beneficiario del sorteo.

7. En octubre de 2004, la sucursal de Barcelona ha realizado la venta de 10 vehículos a una empresa domiciliada en Mataró y dedicada a la reparación a domicilio de electrodomésticos.

Se plantea al asesor qué partidas deben ser incluidas en la base imponible de la declaración de IVA, ya que las características de la operación son las siguientes:

- Precio de venta al público de los vehículos: 10.000 euros/unidad.
- Gastos de transporte de los vehículos hasta las instalaciones de la empresa adquirente: 1.500 euros.
- Intereses por el aplazamiento en el pago del precio a partir de 1 de enero de 2005: 3.500 euros.

Además, y en función de que la empresa adquirente es cliente habitual, se le practican los siguientes descuentos:

- En el momento de realizar la adquisición obtiene un vehículo gratis de cada 10, por lo que sólo abona el importe de 9 vehículos.
- Al final de cada año se le practica un descuento en función del volumen total de adquisición en el año. Para el año 2004 será del 5 por 100.

8. Por aplicación de la normativa de la Generalitat de Cataluña relativa a los ascensores, que obliga al cambio de una pieza esencial para su funcionamiento cada 5 años, ha sido necesaria su sustitución en la sede de «AUTOSA» en Barcelona en el año 2004.

El importe de dicha pieza ha sido de 800 euros, por lo que don Sebastián Bernat, que es el contable de la sociedad, ha realizado el siguiente apunte:

800	<i>Inmovilizado material (ascensor oficina Barcelona)</i>	a	<i>Tesorería</i>	800
		x		

Sin embargo, don Sebastián le plantea sus dudas al asesor, ya que dicha pieza no se amortizó de forma individualizada, habiéndose estimado su valor de reposición hace 5 años en 1.000 euros.

9. Aprovechando su confianza en el asesor de la empresa, don Sebastián le solicitó su criterio sobre un problema que tiene en relación a su declaración de IRPF 2003.

El día 16 de junio de 2004, don Sebastián presentó su declaración de IRPF 2003, con resultado a devolver por un importe de 8.250 euros, incluyendo en la misma tanto los rendimientos derivados de su condición de empleado de «AUTOSA» como los rendimientos profesionales de la actividad que desarrolla como Agente de la Propiedad Inmobiliaria.

Con fecha 30 de octubre de 2004 la Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal emitió un requerimiento con el objeto de comprobar determinados conceptos de la declaración, de acuerdo con el procedimiento de verificación de datos, tales como la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones.

No obstante, no fue posible notificar dicho requerimiento por el servicio de Correos. Por ello, y teniendo en cuenta el elevado importe de devolución solicitado, el funcionario de Gestión Tributaria competente decidió efectuar el segundo intento de notificación mediante Agente Tributario.

El Agente se persona en el domicilio fiscal de don Sebastián el 19 de noviembre, constatando que éste se encuentra en un edificio dedicado única y exclusivamente a oficinas.

La notificación del requerimiento la firma don Gabriel Lluch en calidad de empleado, el Agente Tributario comprueba a su vez que el piso no tiene apariencia alguna de vivienda sino que está habilitado como oficina. Todos estos hechos los hace constar en diligencia.

Dentro del plazo indicado para la atención del requerimiento don Sebastián comparece en la Administración aportando únicamente parte de los documentos y justificantes solicitados.

El funcionario de Gestión Tributaria competente estima conveniente ampliar actuaciones, con el objeto de comprobar entre otros extremos si el inmueble objeto de controversia está afecto a la actividad profesional que lleva a cabo don Sebastián. Por ello, decide iniciar el procedimiento de comprobación limitada haciéndolo constar en la diligencia que extiende a don Sebastián, citándole nuevamente el día 17 de diciembre para aportar los libros-registros correspondientes a la actividad profesional que realiza. A su vez, se le requiere que aporte las facturas o documentos soporte de las operaciones incluidas en los Libros.

En concreto, don Sebastián solicita al asesor se manifieste sobre la procedencia de la comprobación efectuada por la Dependencia de Gestión Tributaria.

10. La buena marcha de la sociedad propició que su Consejo de Administración, presidido por la Presidenta y Administradora única, aprobara el 21 de enero de 2004 la siguiente operación:

- Entregar a la compañía «Promotora Ruiz, S.A.» un local en Sevilla en el que ha venido desarrollando su actividad «AUTOSA».
- Recepción de un local de nueva construcción donde ubicar sus instalaciones en Sevilla.
- Recibir 300.000 euros de «Promotora Ruiz, S.A.» en tres plazos de 100.000 euros, con vencimientos los últimos días hábiles de los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2004.

La operación se formaliza, mediante otorgamiento de Escritura Pública ante Notario de Sevilla, por la Presidenta de «AUTOSA» y el Consejero Delegado de «Promotora Ruiz, S.A.» el día 24 de enero de 2004. En la Escritura no se identifica el tipo de contrato acordado.

En garantía de los pagos aplazados, «Promotora Ruiz, S.A.» entrega a «AUTOSA» tres pagarés de 100.000 euros cada uno, librados por su Director Financiero. La entrega de las cosas pactadas tiene lugar inmediatamente después del otorgamiento de la Escritura.

«AUTOSA» endosó los tres pagarés a su entidad financiera el día 1 de febrero de 2004.

El día 5 de octubre de 2004, la citada entidad financiera reclama a «AUTOSA» el reembolso de la cantidad anticipada por el primero de los pagarés, al haber sido éste devuelto.

Puestos en contacto con «Promotora Ruiz, S.A.», ésta alega que la causa del impago deriva de que, el 23 de enero de 2004, el Consejo de Administración de la sociedad habría revocado los poderes de su Director Financiero, revocación que fue publicada en el Boletín Oficial del Registro Mercantil el día 15 de febrero de 2004. En consecuencia, tampoco serán pagados los dos pagarés restantes.

Antes de formular una posible demanda, la Presidenta de «AUTOSA» requiere a su asesor para que le informe sobre posibles actuaciones, solicitando en particular información sobre la calificación del Contrato, la eficacia de los pagarés y de los efectos de la publicación en el Registro Mercantil.

11. Como consecuencia del impago del pagaré y la previsión de impago de los dos restantes, «AUTOSA» va a tener dificultades de tesorería al menos durante 8 meses.

Ante esta situación, «AUTOSA» presenta el 20 de octubre de 2004 una autoliquidación modelo 110 (retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo) correspondiente al tercer trimestre de 2004, con solicitud de aplazamiento. En concreto, «AUTOSA» solicita se le aplaze el pago derivado de dicha autoliquidación, aportando como garantía para el aplazamiento un compromiso irrevocable del aval solidario de entidad de crédito.

La Presidenta de «AUTOSA» solicita a su asesor informe sobre la previsible contestación de los órganos de la Agencia Tributaria en función de la normativa reguladora del procedimiento de recaudación.

12. El 19 de abril de 2002 se otorgó Escritura Pública de compraventa por la que «AUTOSA» adquirió de la sociedad «Inmuebles de Manresa, S.A.» una nave industrial, la cual se utiliza como almacén de vehículos, pagándose desde entonces el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a la nave y los gastos de comunidad del polígono en que se encuentra, pagos de los que se dispone de justificación documental.

Como consecuencia de una revisión de la situación jurídica en que se encuentran los activos de la sociedad, se observa que la nave industrial no ha sido inscrita a nombre de «AUTOSA» en el Registro de la Propiedad. Se procede a presentar la Escritura Pública de compraventa en el Registro de la Propiedad de Manresa y el Registrador practica la inscripción.

Sin embargo, «AUTOSA» observa en la nota simple informativa que obtiene que aparece un embargo a favor de la AEAT contra «Inmuebles de Manresa, S.A.», decretado en virtud de diligencia de fecha 26 de mayo de 2003 y notificado a dicha entidad, habiéndose practicado anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad el 25 de junio de 2003.

Personado el asesor de «AUTOSA» en la Administración de la AEAT de Manresa, se le comunica que se procederá a la subasta de la finca el próximo 20 de diciembre de 2004 y que la deuda por la que se practicó el embargo asciende a 1.000.000 de euros, importe muy superior al valor de la finca embargada.

La Presidenta solicita al asesor informe sobre las posibles actuaciones a realizar.

13. Don Miguel Sunijo, Director Administrativo de la empresa, va a recibir en 2004 una retribución bruta dineraria de 52.500 euros. Durante sus vacaciones de verano disfrutó de un vehículo todo terreno propiedad de la empresa cuyo coste de adquisición ascendió a 30.000 euros, siendo utilizado por don Miguel durante todo el mes de agosto. También se le concedieron unos vales canjeables por combustible por valor de 350 euros. El precio ofertado al público por el alquiler de ese vehículo durante el mes de agosto es de 2.000 euros.

Por otra parte, de la aportación que realiza la empresa a un Plan de Pensiones, es imputada a don Miguel la cantidad de 1.500 euros, mientras que éste aporta, a su vez, 2.000 euros al mismo Plan.

El tipo de retención aplicable sobre las retribuciones dinerarias es el 26 por 100.

Don Miguel y su esposa han transmitido por 120.000 euros un terreno adquirido en 1982 por donación del abuelo de la esposa, el cual donó expresamente un 50 por 100 a cada uno. En el momento de la donación, el terreno fue valorado por la Administración en 20.000 euros.

Don Miguel solicita al asesor de «AUTOSA» que analice las implicaciones de los datos anteriores en el IRPF, tanto para él como desde la perspectiva de la empresa.

14. Para sus actividades de distribución multimarca y alquiler en 2004 ha adquirido vehículos, tanto nuevos como usados, a empresas de distribución establecidas en los diferentes países de la Unión Europea y en un caso en Japón. En este último caso se trata de compras sobre pedido, realizándose las importaciones de los citados vehículos por una Aduana española.

Los coches procedentes de Japón son despachados de importación por la Aduana de Barcelona, declarándose «AUTOSA» como titular de dichas importaciones.

Cada coche viene amparado en una única factura de compra, en la que se identifica el vehículo, el número de chasis, los extras, el valor total en yenes japoneses y la condición de entrega que es FOB Osaka.

A mes vencido, la compañía de transporte, distinta de la empresa vendedora, le factura por la totalidad del flete de los coches enviados a España desde Japón, con escala en Rotterdam (los coches van en barco desde Osaka a Rotterdam y desde esta ciudad a Barcelona en camión).

La empresa conoce que el tipo de arancel de importación es del 10 por 100.

Para las citadas importaciones, la empresa declara en los documentos de despacho de importación (DUA de importación) una base imponible para el IVA de importación idéntica a la base sobre la que se aplica la Tarifa Exterior Común, que es a su vez coincidente con el contravalor en euros de las facturas de compra emitidas por los distribuidores japoneses.

Una vez despachados de importación y antes de formalizarse la venta, «AUTOSA» procede a realizar la primera matriculación definitiva de los vehículos en España; para ello presenta e ingresa el oportuno modelo declarativo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (modelo 565), declarando para determinar la cuota a ingresar una base idéntica a la del IVA de importación.

Los vehículos que adquiere a empresas establecidas en países de la Unión Europea vienen amparados en facturas individualizadas, con el importe consignado en euros, con indicación de la condición de entrega (CIF Barcelona), extras, número de chasis, si son nuevos o usados y, en el supuesto de que sean usados, indicación de la fecha de la primera matriculación.

Todos estos vehículos, tanto los nuevos como los usados, y tanto si se van a dedicar a la venta como al alquiler, se matriculan definitivamente en España por «AUTOSA», declarando una base imponible para todos ellos en función del valor de mercado de cada coche según tablas de valoración oficiales vigentes en el momento de presentarse la solicitud de la primera matriculación definitiva.

Doña Rosa solicita al asesor de la empresa informe sobre los posibles errores en que pueda estar incurriendo «AUTOSA» en relación a la importación, el IVA de importación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

15. Con fecha 2 de julio de 2004 se recibió, en el domicilio social de «AUTOSA», comunicación de la Inspección de los tributos de la Delegación de la AEAT en Barcelona, en la que se notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002.

En el curso de las actuaciones inspectoras se requiere poner a disposición de la Inspección los libros de contabilidad y extractos de determinadas cuentas bancarias. «AUTOSA», a través de su representante, comunica a la Inspección la imposibilidad de aportación de los libros contables, alegando que los mismos han sido sustraídos por un antiguo contable como represalia a su despido. En prueba de tal hecho aportan denuncia presentada contra el mismo.

Como consecuencia de esta circunstancia, y a la vista de la escasa documentación de la que dispone la Inspección, el actuario, con fecha 2 de septiembre de 2004, comunica al contribuyente la decisión de proceder a determinar la base imponible a través del régimen de estimación indirecta. Esta decisión hace que doña Rosa solicite a su asesor informe sobre la posibilidad de interponer recurso contra dicha decisión.

El día 1 de octubre de 2004, cuando prácticamente la Inspección ha ultimado el análisis y valoración de los indicadores seleccionados para estimar la base imponible «AUTOSA», a través de su representante, comunica que han aparecido los libros de contabilidad y demás documentación correspondiente al ejercicio 2001, en posesión de su antiguo contable, y que la pone a disposición de la Inspección, a los efectos oportunos.

A la vista de estas circunstancias el Inspector, ante la demora que para el procedimiento inspector va a suponer el análisis de la contabilidad aportada por el contribuyente, decide formular propuesta de resolución en relación con el ejercicio 2002, sin esperar a terminar las tareas de comprobación e investigación del ejercicio 2001. Con fecha 2 de noviembre de 2004 se procede a la firma del acta en disconformidad.

Con fecha 25 de noviembre de 2004, «AUTOSA», antes de que se hubiera dictado por el Inspector Jefe el correspondiente acto administrativo de liquidación correspondiente al ejercicio 2002, aporta los libros contables correspondientes al mismo.

Con fecha 15 de diciembre de 2004 se procede a formular propuesta de resolución correspondiente al ejercicio 2001, que es firmada en disconformidad. Ante estas circunstancias se solicita que, desde el punto de vista del Inspector Jefe de la Delegación de Barcelona, emita dictamen sobre cómo valorar las circunstancias acaecidas en las actuaciones inspectoras relativas al ejercicio 2001, en especial los efectos en cuanto al cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras y qué decisión debe adoptarse en relación con el ejercicio 2002.

SOLUCIÓN

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

Punto 1) de la Información.

La sociedad anónima «AUTOSA» tiene su domicilio social en Barcelona.

Tal información puede tener trascendencia, entre otros aspectos, a efectos de determinar su domicilio fiscal. Así, dispone el artículo 48.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), tras definir el domicilio fiscal como «el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria», que el mismo se fijará, para las personas jurídicas, atendiendo a los siguientes criterios:

1. En primer lugar, el domicilio fiscal coincidirá con el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
2. Si no concurre la circunstancia anterior, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.
3. Finalmente, cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los dos criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Por otra parte, y puesto que estamos haciendo referencia al «domicilio social», hay que señalar que, de conformidad con el artículo 9 del 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), son, entre otras, menciones que han de constar en los estatutos de la sociedad:

- a) La denominación de la misma (en el caso aquí contemplado, «AUTOSA»).
- b) El objeto social, determinando las actividades que lo integran (compraventa y alquiler de vehículos automóviles).
- e) El domicilio social (Barcelona), así como el órgano competente para decidir o acordar la creación, la supresión o el traslado de las sucursales.

- h) La estructura del órgano al que se confía la Administración de la sociedad, determinando los Administradores a quienes se confiere el poder de representación, así como su régimen de actuación, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento del Registro Mercantil (en adelante, RRM). Se expresará, además, el número de Administradores, que en el caso del Consejo no será inferior a tres, o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de su retribución, si la tuvieren (en el supuesto, doña Rosa Ribó).
- j) La fecha de cierre del ejercicio social. A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el 31 de diciembre de cada año.

En relación con la Administradora única, doña Rosa Ribó, podemos asimismo destacar lo previsto en el artículo 123 TRLSA, el cual señala que el nombramiento de los Administradores y la determinación de su número, cuando los estatutos establezcan solamente el máximo y el mínimo, corresponde a la Junta General, la cual podrá, además, en defecto de disposición estatutaria, fijar las garantías que los Administradores deberán prestar o relevarlos de esta prestación.

Para ser nombrado Administrador no se requiere la cualidad de accionista, a menos que los estatutos dispongan lo contrario.

A lo anterior añade el artículo 128 del mismo texto legal que la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los Administradores en la forma determinada por los estatutos.

Punto 3) de la Información.

La entidad ha formulado una consulta tributaria escrita a la Administración acerca de la deducibilidad o no de una serie de gastos.

Las consultas tributarias escritas se encuentran reguladas en los artículos 88 y 89 LGT. Podemos destacar, entre otros aspectos, y a los efectos que aquí nos interesan, que los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación.

La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación (en la generalidad de los casos, el órgano competente para la contestación es la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda).

El plazo para la contestación a las consultas tributarias escritas es de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de la consulta.

En cuanto a los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas, las mismas tendrán efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante («AUTOSA»). Esto es, el carácter vinculante de la contestación viene a suponer no sólo la imposibilidad de exigir a «AUTOSA» responsabilidad por infracción tributaria, si es que se ajusta en su actuación a los criterios manifestados por la Administración, sino igualmente la imposibilidad de regularizar su situación tributaria.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo antes referido y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Por último, destacaremos las dos siguientes cuestiones: por un lado, que la presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; por otro, que la contestación a la consulta tiene sólo carácter informativo, no pudiendo interponerse recurso alguno contra dicha contestación. Sin perjuicio de ello, el obligado tributario sí que podrá interponer los recursos o reclamaciones que procedan contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

Punto 10) de la Información.

Calificación del contrato.

El artículo 13 LGT dispone que:

«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

En cuanto a la determinación de la naturaleza jurídica de la operación realizada, de lo expresado en la escritura se desprende que la transmisión de los bienes inmuebles mencionados en la misma se realizó a título de permuta. En este sentido, se ha de señalar que, conforme a la definición de permuta que realiza el artículo 1.538 del Código Civil, éste es un contrato en virtud del cual las partes contratantes se obligan a dar una cosa para recibir otra, rigiéndose, en todo lo que no se halle especialmente determinado, por las disposiciones concernientes a la compraventa (art. 1.541 CC).

La conclusión anterior coincide con el criterio expresado por diferentes Tribunales (así, sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de marzo de 2001 o sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 4 de enero de 2002, descartando su calificación como contrato atípico o innominado).

Eficacia de los pagarés y efectos de la publicación en el Registro Mercantil de la revocación de los poderes.

En relación con la eficacia de los pagarés, podemos comenzar destacando que, de acuerdo con el artículo 96 de la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque, son aplicables al pagaré, mientras ello no sea incompatible con la naturaleza de este título, las disposiciones relativas a la letra de cambio y referentes precisamente al endoso y a las acciones por falta de pago.

Por su parte, el artículo 97 del mismo texto legal dispone que el firmante de un pagaré queda obligado de igual manera que el aceptante de una letra de cambio.

«AUTOSA» endosó los tres pagarés a una entidad financiera el día 1 de febrero de 2004. Según el artículo 17 de la Ley 19/1985, el endoso transmite todos los derechos resultantes de la letra de cambio.

Por lo que respecta a las acciones que puede ejercer la entidad financiera, el artículo 50 de la Ley 19/1985 señala que el tenedor podrá ejercitar su acción de regreso contra los endosantes, el librador y las demás personas obligadas, una vez vencida la letra, cuando, como ocurre en el presente caso, el pago no se haya efectuado, debiendo el tenedor de comunicar la falta de aceptación o de pago a su endosante y al librador dentro del plazo de ocho días hábiles (art. 55).

De acuerdo con el artículo 57, los que hubieren librado, aceptado, endosado o avalado una letra de cambio responden solidariamente frente al tenedor.

El portador tendrá derecho a proceder contra todas estas personas, individual o conjuntamente, sin que le sea indispensable observar el orden en que se hubieren obligado.

El mismo derecho corresponderá a cualquier firmante de una letra de cambio que la haya pagado.

La acción intentada contra cualquiera de las personas obligadas no impedirá que se proceda contra las demás, aunque sean posteriores en orden a la que fue primeramente demandada.

El artículo 67 dispone que el deudor cambiario podrá oponer al tenedor de la letra las excepciones basadas en sus relaciones personales con él. También podrá oponer aquellas excepciones personales que él tenga frente a los tenedores anteriores si al adquirir la letra el tenedor procedió a sabiendas en perjuicio del deudor.

El demandado cambiario podrá oponer, además, las excepciones siguientes:

- 1.^a **La inexistencia o falta de validez de su propia declaración cambiaria, incluida la falsedad de la firma.**
- 2.^a La falta de legitimación del tenedor o de las formalidades necesarias de la letra de cambio.
- 3.^a La extinción del crédito cambiario cuyo cumplimiento se exige al demandado.

Frente al ejercicio de la acción cambiaria sólo serán admisibles las excepciones enunciadas en este artículo.

Del enunciado se desprende que «AUTOSA» parece plantearse la posibilidad de oponer a la entidad financiera tenedora del pagaré la primera de las excepciones recogidas en el anterior precepto.

En relación con ello, debemos señalar que la revocación de los poderes del Director Financiero no podría oponerse a terceros porque no fue inscrita en el Registro Mercantil hasta el día 15 de febrero de 2004 y la operación se había formalizado con anterioridad, en concreto con fecha 23 de enero.

Así, se desprende de lo establecido en los siguientes preceptos:

- Artículo 94 RRM, aprobado mediante Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, que establece que en la hoja abierta a cada sociedad se inscribirán obligatoriamente, entre otros extremos, el nombramiento y cese de administradores y los poderes generales y las delegaciones de facultades, así como su modificación, revocación y sustitución.
- Artículo 4 RRM, que establece el principio de «Obligatoriedad de la inscripción» en los siguientes términos: la inscripción en el Registro Mercantil tendrá carácter obligatorio, salvo en los casos en que expresamente se disponga lo contrario.

La falta de inscripción no podrá ser invocada por quien esté obligado a procurarla.

- Artículo 7 RRM, que sanciona el denominado principio de «Legitimación»: el contenido del Registro se presume exacto y válido.
- Artículo 8 RRM, que recoge el principio de «Fe pública registral»: la declaración de inexactitud o nulidad de los asientos del Registro Mercantil no perjudicará los derechos de terceros de buena fe adquiridos conforme a Derecho.

Se entenderán adquiridos conforme a Derecho los derechos que se adquieran en virtud de acto o contrato que resulte válido con arreglo al contenido del Registro.

- Y finalmente el artículo 9 RRM, que recoge el principio de «Oponibilidad»: **los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito, el acto inscrito y no publicado o la discordancia entre la publicación y la inscripción.**

Hay que concluir, pues, la plena eficacia de los pagarés librados por el Director Financiero y por tanto la obligación de «AUTOSA» de hacer frente a su pago.

Puntos 10) y 13) de la Información.

En ambos puntos de la Información suministrada se hace referencia a la transmisión de bienes inmuebles. A este respecto el Código Civil establece:

Artículo 609: «La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

Artículo 1.462: «Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario».

Precisamente, el artículo 1.280 del mismo cuerpo legal señala que deben constar en documento público, entre otros, los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.

Por último, y respecto del terreno que don Miguel y su esposa adquieren por donación del abuelo de la esposa, hay que destacar que el artículo 633 del Código Civil establece que para que sea válida la donación de cosa inmueble, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE EL PATRIMONIO

Punto 13) de la Información.

El Director Administrativo de «AUTOSA» ha disfrutado durante sus vacaciones de verano, es decir, para fines particulares, de un vehículo todo terreno propiedad de la empresa. Estamos ante un rendimiento en especie del trabajo, a la vista de lo previsto en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRPF), el cual define las rentas en especie como

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

Por lo que respecta a su valoración, hay que tener en cuenta que la actividad habitual de «AUTOSA» consiste en la venta y el alquiler de vehículos, tanto a empresas como a particulares. Por lo tanto, no resulta de aplicación la regla general que para la valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vehículos automóviles prevé el artículo 47 TRLIRPF (el 20% anual del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que hubieran gravado la operación: en nuestro caso 500 euros, resultado de aplicar el 20% sobre 30.000 euros y todo ello por 1/12) sino que hay que aplicar en este caso la regla especial, prevista también el mismo artículo, para aquellos supuestos en los que, como aquí sucede, se trata de una empresa que tiene como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al rendimiento del trabajo en especie. En este caso, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate (por tanto, la renta en especie quedará valorada en 2.000 euros). A esta cuantía habrá que sumarle el ingreso a cuenta del 26 por 100, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

También se concedieron al directivo vales canjeables por combustible por valor de 350 euros. Se trata nuevamente de un rendimiento del trabajo en especie. Se valorará por su valor normal de mercado, reiterándose las consideraciones anteriormente expuestas en cuanto al ingreso a cuenta.

«AUTOSA» realiza, a favor de este directivo, aportaciones a un Plan de Pensiones por importe de 1.500 euros, aportando a su vez el partícipe otros 2.000 euros al mismo Plan.

Si entendemos que se trata del Plan de Pensiones del sistema individual al que se hará referencia en el punto 2) de la Información en la parte 3.^a de este Dictamen, las repercusiones de índole tributaria para la empresa y para el trabajador serían las siguientes:

- **A efectos del Impuesto sobre Sociedades de «AUTOSA».**

La aportación es un gasto de personal más, fiscalmente deducible, aunque sin derecho a la práctica de la deducción del artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) al no ser contribuciones empresariales a un plan de pensiones del sistema de empleo.

- **A efectos del IRPF del empleado.**

Se trata de un rendimiento del trabajo, dando derecho a reducción en la base imponible para la determinación de la base liquidable por el total de las aportaciones (tales aportaciones, por una cuantía total de 3.500 euros, se consideran efectuadas sólo por el partícipe; por lo tanto, serán reducibles en su totalidad al no superarse el límite máximo, tanto financiero como fiscal, fijado para la reducción, que es sólo de 8.000 euros, según establece el art. 60 TRLIRPF).

- Sobre esta renta tendría «AUTOSA» **la obligación de practicar** la correspondiente **retención** a cuenta del IRPF.

Por la transmisión del terreno podemos formular las siguientes consideraciones:

- La renta obtenida merece la calificación a efectos del IRPF de los transmitentes de ganancia patrimonial, siendo 120.000 euros el valor de transmisión y 20.000 euros el de adquisición. En este sentido, prevé el artículo 34 TRLIRPF que cuando la adquisición hubiera sido a título lucrativo, se toma por importe real del valor de adquisición el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, tendríamos una ganancia patrimonial previa de 100.000 euros [ante la falta de información, hacemos abstracción de la aplicación sobre el valor de adquisición del terreno del correspondiente coeficiente de actualización, que sería el previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2004 (todo ello de conformidad con el art. 33 TRLIRPF)].
- En lo tocante a la individualización de esta renta, tratándose de una ganancia patrimonial, se imputará, según el artículo 11 TRLIRPF, a ambos cónyuges al 50 por 100, ya que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, son ambos los titulares del elemento patrimonial de que proviene.
- No obstante lo anteriormente expuesto, puesto que estamos ante un terreno, elemento no afecto a actividades económicas, adquirido antes del 31 de diciembre de 1994, resulta de plena aplicación al supuesto el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena TRLIRPF, que señala que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas:
 - a) Coeficiente reductor aplicable: como se trata de un bien inmueble, el 11,11 por 100.
 - b) Período de permanencia: desde la fecha de adquisición hasta 31-12-1996. Se redondea por exceso, y sólo se tiene en cuenta el número de años de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de 2.

Como consecuencia de aplicar la norma anterior, la totalidad de la ganancia patrimonial generada por la transmisión del terreno queda **no** gravada por el IRPF.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Punto 1) de la Información.

«AUTOSA» tiene su domicilio social en Barcelona. De conformidad con lo establecido en el artículo 8 TRLIS, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, serán sujetos pasivos de este impuesto, por obligación personal de contribuir, las entidades que tengan su resi-

dencia en territorio español, siendo residentes, a estos efectos, las sociedades que, entre otras circunstancias, tengan su domicilio social en territorio español o se hubieran constituido con arreglo a lo previsto en las leyes españolas.

Asimismo, se indica en la información suministrada en este punto primero que, en el caso de «AUTOSA», el ejercicio social coincide con el año natural.

En este sentido, el TRLIS prevé en el artículo 26 que el período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad.

Punto 2) de la Información.

Durante el ejercicio 2004 se prevé alcanzar una facturación de 500.000 euros en la actividad de alquiler de vehículos y unas comisiones brutas de 300.000 euros en la actividad de venta, importes estos que se dice expresamente que son superiores a los registrados en el ejercicio inmediato anterior.

Pues bien, «AUTOSA» es una empresa de reducida dimensión a efectos de la aplicación de este Régimen Especial en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que de acuerdo con la redacción vigente del artículo 108 TRLIS a la fecha de elaboración de este dictamen (17-12-2004), merecen tal consideración de empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros (hay que advertir que a la fecha de publicación de esta solución, y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2005, son empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8.000.000 de euros).

«AUTOSA» solicita, en concreto, al asesor que le informe sobre el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes gastos:

- **Impuesto sobre Sociedades contabilizado como gasto del ejercicio.**

Si bien el Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (en adelante, PGC), introduce la consideración como gasto contable del importe del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, de acuerdo con el artículo 14.1 TRLIS no son deducibles en la determinación de la base imponible los gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, habrá de practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo por importe de 96.250 euros.

- **Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a Planes de Pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un Plan de Pensiones del sistema de empleo por la compañía.**

Las modalidades de Planes de Pensiones, según los sujetos constituyentes, son sistema de empleo, sistema asociado y sistema individual (art. 4 del RDLeg. 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones).

En la primera de las modalidades citadas, los Planes de Pensiones del sistema de empleo, el promotor del Plan es una empresa o entidad, siendo los partícipes sus empleados. Las aportaciones pueden ser realizadas por ambas partes.

En cambio, en el sistema individual sus promotores son una o varias entidades financieras y los partícipes cualquier persona física, existiendo exclusivamente aportaciones de los referidos partícipes.

Tratándose de Planes de Pensiones del **sistema de empleo**, las contribuciones de los **promotores** tendrían el siguiente tratamiento tributario:

- En el impuesto personal del promotor. Se consideran gasto fiscalmente deducible (art. 13.3 TRLIS), otorgando además derecho a una deducción en cuota del Impuesto sobre Sociedades (en los términos del art. 43 TRLIS). Sobre tales rentas del trabajo, el promotor no tiene obligación de practicar ingreso a cuenta (art. 100.2 Reglamento IRPF).
- En el impuesto personal de los empleados. Las contribuciones de los promotores que les sean imputadas se califican como rendimientos del trabajo en especie (art. 16 TRLIRPF), dando derecho a reducción en la base imponible (art. 60 TRLIRPF).

Sin perjuicio de lo anterior, en el presente supuesto se trata de aportaciones efectuadas por la empresa a favor de sus trabajadores a un **Plan de Pensiones del sistema individual**. En este caso hay que tener en cuenta que en los Planes del sistema individual no existe aportación de la entidad promotora, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo artículo 5 se regula quiénes pueden ostentar la condición de «Sujetos aportantes»:

«1. Únicamente podrán realizar aportaciones o contribuciones los siguientes elementos personales de los Planes de Pensiones:

- a) Los partícipes, cualquiera que sea el sistema del plan.*
- b) El promotor de un plan del sistema de empleo, en favor de sus empleados partícipes, asumiendo estos últimos la titularidad sobre la aportación imputada (...).*

Necesariamente, las aportaciones directas del partícipe serán realizadas por éste, sin que la mera mediación de un tercero en el pago pueda alterar la naturaleza de la renta destinada a tal aportación y su tratamiento a efectos de retenciones u otro tipo de exacción.»

Por tanto, de acuerdo con el artículo anterior, y partiendo de la hipótesis de que se trata de cantidades que la entidad abona mensualmente a los empleados con la condición de que dichos importes sean destinados en su integridad a un Plan de Pensiones individual, dado que la empresa es una mera intermediaria en el pago, las cantidades satisfechas por dicha empresa en concepto de aportación de los trabajadores al Plan de Pensiones del sistema individual tienen para el empleado la consideración de rendimientos íntegros del trabajo y, puesto que se trata de retribuciones dinerarias, serán objeto de retención a cuenta de acuerdo con las normas que para las retribuciones dinerarias derivadas del trabajo establecen la Ley y el Reglamento del IRPF.

La conclusión anterior coincide con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de fecha 17 de febrero de 1998 (n.º consulta: 221/1998), así como con el criterio manifestado por la AEAT en comunicación de fecha 6 de mayo de 1998.

Desde la perspectiva de la entidad, además de la obligación referida de practicar retención, las cantidades aportadas recibirán el tratamiento establecido para en general cualquier otro gasto de personal, siendo por lo tanto plenamente deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si bien **no** darán derecho a practicar la deducción prevista en el artículo 43 TRLIS, puesto que no se trata de «contribuciones empresariales a Planes de Pensiones de empleo».

- **Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2000.**

Son gastos fiscalmente deducibles. Los intereses de demora regulados en nuestra normativa tributaria no tienen, en ningún caso, carácter sancionador, sino indemnizatorio, lo que motiva que sean plenamente deducibles.

En consecuencia, no procedería practicar ajuste extracontable alguno.

- **Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2000).**

En principio, las cuotas resultantes de liquidaciones tributarias propuestas en actas de inspección no son deducibles, en la medida que, como ocurre en el presente caso en el que suponemos que las actas se refieren también al propio Impuesto sobre Sociedades, versen sobre tributos que no tengan la naturaleza de deducibles.

Consecuentemente, procede la práctica de un ajuste extracontable positivo por importe de 19.000 euros.

Punto 3) de la Información.

De conformidad con lo previsto en el ya citado artículo 14 TRLIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Como contrapartida, tampoco tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización. Hay que realizar, pues, un ajuste extracontable negativo de 25.000 euros.

Por otra parte, por lo que concierne al plazo para presentar la autoliquidación por este impuesto, el artículo 136 TRLIS señala que la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (en nuestro caso, puesto que el período impositivo coincide con el año natural, devengándose el impuesto a 31 de diciembre de cada año, el plazo para la presentación e ingreso en período voluntario de la autoliquidación abarca del 1 al 25 de julio del año inmediato posterior al período impositivo al que se refiera).

Punto 4) de la Información.

«AUTOSA» dispone de un establecimiento permanente en Niza, desde el cual ejerce la actividad tanto de alquiler como de venta de vehículos.

El tratamiento en España de las rentas obtenidas por la sucursal de Niza es el contemplado en el artículo 22 TRLIS, el cual regula una exención técnica para determinadas rentas obtenidas en el extranjero precisamente a través de un establecimiento permanente (por lo que debería practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo y permanente).

Dicho precepto establece que estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos (los cuales concurren efectivamente en el supuesto de referencia):

- a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el artículo 21.1 c) de esta ley, esto es, que al menos el 85 por 100 de sus ingresos del ejercicio se correspondan con rentas empresariales obtenidas en el extranjero (en este sentido, el enunciado señala que la actividad ejercida por el establecimiento permanente es empresarial, la de alquiler y venta de vehículos).
- b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (el enunciado afirma que Francia no tiene la consideración de país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal y que se ha devengado una cuota por el impuesto personal que grava la renta en Francia de 80.000 euros).

A estos efectos, se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (en particular, este artículo considera establecimientos permanentes a las sucursales).

Finalmente, subrayar que si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que resulte del convenio.

Punto 5) de la Información.

Durante el ejercicio 2004, «AUTOSA» ha efectuado una donación a una ONG de una serie de vehículos que ya no son demandados por el mercado, lo que ha supuesto, de acuerdo con el PGC, un cargo en la cuenta de resultados extraordinarios por el valor neto contable de 30.000 euros que tenían en ese momento los mismos.

En cuanto al tratamiento de esta operación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, hay que comenzar destacando que los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en la Ley 49/2002 son aplicables a las donaciones que se efectúen a favor de, entre otras entidades sin fines lucrativos, las ONG de desarrollo (art. 16 de la L 49/2002).

Así las cosas, el tratamiento tributario que se dispensaría a esta donación sería el siguiente:

- El gasto extraordinario contabilizado no tiene la consideración de fiscalmente deducible (según el art. 14 TRLIS, no lo son los donativos o liberalidades), por lo que debería practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo y permanente.
- La donación da derecho, no obstante, a una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 49/2002, siendo la base de la deducción, en el caso de donaciones en especie, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión (en nuestro caso, 30.000 euros). La deducción es del 35 por 100 (35% de 30.000).
- Además, por la transmisión a título lucrativo de los bienes, se ha generado a efectos fiscales una renta positiva, por aplicación de lo previsto en el artículo 15 TRLIS (según dicho artículo, la entidad transmitente debería integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, esto es, 20.000 euros). No obstante, en este caso dicha renta está exenta de conformidad con el artículo 23 de la misma Ley 49/2002.

PARTE 4.ª ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, CON EXCLUSIÓN DEL IVA DE IMPORTACIÓN

Punto 6) de la Información.

La sociedad no podrá deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas por la misma con ocasión de la adquisición del televisor, por tratarse de un bien que no constituye objeto de su actividad habitual, adquirido por «AUTOSA» para destinarlo a atenciones (entregas a título gratuito) a clientes, tal y como dispone el artículo 96.uno.5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

Las referidas entregas efectuadas a título gratuito, esto es, sin contraprestación, por la sociedad a sus clientes se califican por la norma como autoconsumos de bienes (art. 9 LIVA).

Dichos autoconsumos no estarán sujetos al IVA, tal y como dispone el artículo 7.7.º de la misma Ley 37/1992, por no tener dicha sociedad derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas que soporta con ocasión de la adquisición de los bienes que entrega gratuitamente, por tratarse de bienes que, no constituyendo el objeto de la actividad habitual de la compañía, son adquiridos para destinarlos a atenciones con clientes (art. 96.Uno.5.º LIVA).

Finalmente, «AUTOSA» está obligada a documentar la mencionada entrega a sus clientes mediante las correspondientes facturas ajustadas a lo dispuesto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del IVA, en las que, junto con la descripción de la operación, deberá indicar la no sujeción de la misma al impuesto.

Punto 7) de la Información.

El hecho imponible realizado es una entrega de bienes (art. 8 LIVA: la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales), siendo «AUTOSA» el sujeto pasivo (art. 84).

La base imponible estará constituida por la siguientes partidas (art. 78 LIVA):

- Precio de venta de los vehículos 9×10.000 euros = 90.000 euros.

En el momento de realizar la adquisición el cliente obtiene un vehículo gratis por cada 10, por lo que sólo abona el importe de 9 vehículos. En este sentido, el citado artículo 78.Tres.2.º establece que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de la misma.

- Gastos de transporte = 1.500 euros.

De acuerdo con el artículo citado sí se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos accesorios.

- Intereses por el aplazamiento en el pago del precio a partir del 1 de enero de 2005.

Los intereses por pagos aplazados sólo se incluyen en la base imponible hasta la entrega de los bienes; los intereses (3.500 euros) por aplazamiento posterior a la realización de las operaciones sujetas no se incluyen en la base imponible, estando exentos del IVA (art. 20.Uno.18.º LIVA).

Por lo tanto, la base imponible total correspondiente a esta operación queda inicialmente fijada en 91.500 euros (90.000 + 1.500).

Con posterioridad a la realización de la operación, al final de cada año, se practica al cliente un descuento en función del volumen de compras. Estamos ante uno de los supuestos que dan lugar a la modificación de la base imponible al amparo de lo prevenido en el artículo 80.Uno.2.ª LIVA (descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que estén debidamente justificados). La modificación de la base se hará por el sujeto pasivo, expidiendo y remitiendo al destinatario de las operaciones una nueva factura, en la que se rectifique la cuota repercutida.

Así, de acuerdo con el artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, podemos destacar lo siguiente:

- La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 LIVA.
- La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que, como norma general, se hagan constar los datos identificativos de la factura rectificativa. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificativos, bastando la determinación del período al que se refieran.
- La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen por el artículo 6 de dicho Real Decreto. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Todo lo anteriormente expuesto coincide con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta n.º 412/1998, de fecha 17 de marzo.

Punto 10) de la Información.

Entrega del local en el que «AUTOSA» ha venido ejerciendo su actividad a «Promotora Ruiz, S.A.».

Se trata de la segunda o ulterior transmisión de una edificación. Por lo tanto, estará exenta de IVA (art. 20.Uno. 22.º LIVA), existiendo, no obstante, la posibilidad de que «AUTOSA» renuncie a la exención en los términos del apartado Dos de ese mismo artículo 20: cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, no se tomará en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deban integrarse en el denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 LIVA.

Si finalmente la transmisión del local estuviera exenta de IVA, quedaría sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los términos expresados más adelante en el punto 13) de esta misma 4.ª parte del Dictamen.

Entrega del local de nueva construcción a «AUTOSA» por «Promotora Ruiz, S.A.».

Se trata de una primera transmisión de una edificación, sujeta y no exenta de IVA (la transmisión se efectúa por el promotor, de una edificación cuya construcción ya ha finalizado y que no ha sido objeto de utilización).

El impuesto se devenga en el momento en que el local es puesto a disposición del adquirente (art. 68 LIVA), fecha esta que parece coincidir con la de otorgamiento de la correspondiente escritura pública, de conformidad con el anteriormente citado artículo 1.462 del Código Civil.

El tipo impositivo aplicable será el general del 16 por 100 (art. 90 LIVA).

Punto 13) de la Información.

La transmisión del terreno por parte de don Miguel y su esposa está sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la

Ley. Según su artículo 7 son transmisiones patrimoniales sujetas, entre otras, las transmisiones onerosas y por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

De conformidad con el artículo 8 estará obligado al pago del impuesto (modalidad TPO) a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, el adquirente.

La base imponible (art. 10) está constituida por el valor real del bien transmitido (120.000 euros), siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Por último, y según el artículo 11, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará a la transmisión de inmuebles el 6 por 100.

Puntos 10) y 13) de la Información.

Se otorgan escritura públicas para hacer constar la transmisión de bienes inmuebles.

De acuerdo con el artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/1993, se sujetan a gravamen por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, las escrituras, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien de que se trate (art. 29).

Servirá de base imponible, en las primeras copias de escrituras públicas, el valor declarado, sin perjuicio, en su caso, de la comprobación administrativa (art. 30).

En lo tocante a la determinación de la cuota tributaria (art. 31):

- En todo caso, se satisfará a 0,30 euros el pliego, o 0,15 euros el folio, a elección del fedatario (cuota fija).
- Si la transmisión del inmueble queda gravada por TPO, no se satisface la cuota gradual, puesto que ambos conceptos son incompatibles. No obstante, si la transmisión del inmueble queda gravada por IVA, además de la anteriormente referida cuota fija se pagará la denominada cuota variable o gradual, a razón del 0,50 por 100 (si es que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado otro tipo distinto).

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES, CON INCLUSIÓN DEL IVA DE IMPORTACIÓN

Punto 14) de la Información.

Según el último párrafo del punto 14, doña Rosa solicita al asesor de la empresa informe sobre los posibles errores en que pueda estar incurriendo «AUTOSA» en relación a la importación, el IVA de importación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT).

IMPORTACIÓN DE COCHES DE JAPÓN: DERECHOS DE ADUANA E IVA A LA IMPORTACIÓN

Un *primer error* consiste en declarar como valor en aduana de los vehículos importados (en el DUA de importación) y, por tanto, como base imponible del arancel de importación, el contravalor en euros de las facturas de compra emitidas por los distribuidores japoneses, y que, como se señala en el supuesto, se corresponden con la condición de entrega de los vehículos FOB Osaka, es decir, que en ese precio se incluyen los gastos hasta que los vehículos se encuentren a bordo del buque que los ha de trasladar a la Unión Europea.

Según el artículo 29.1 del Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento CEE 2913/1992, el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33. Todo ello siempre que se cumplan las cuatro condiciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 29.

En el enunciado no se alude a circunstancia alguna de la que pueda deducirse que se incumple alguna de esas condiciones, lo que haría inaplicable el método de valoración del artículo 29 y obligaría a utilizar alguno de los métodos de valoración a que se refieren los artículos 30 y 31 del Código, por lo que es aceptable partir del precio en factura como base para determinar el valor en aduana, tras efectuar los ajustes que procedan, de entre los incluidos en los artículos 32 y 33.

De la información del supuesto sólo se deduce que haya que efectuar un ajuste, en concreto el previsto en el artículo 32.1 e) del Código, según el cual, para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas y los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, **hasta el punto de entrada** de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

Por lo tanto, para determinar el valor en aduana se debió haber añadido al valor FOB, expresado en la factura, el importe del flete marítimo de los coches desde Japón hasta el puerto de Rotterdam (punto de entrada de los vehículos en el territorio aduanero de la Comunidad).

No habría que incluir, sin embargo, el importe del transporte de los vehículos por carretera desde Rotterdam hasta Barcelona, y que según el enunciado está también incluido en la factura de la compañía de transporte.

Eso es lo que se deduce del artículo 33 a) del Código cuando dispone que el valor en aduana no comprenderá, siempre que se distingan (como ocurre en este caso en que incluso lo factura otra empresa) del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los gastos de transporte de las mercancías, tras su llegada al lugar de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad.

Un *segundo error* consiste en haber declarado como base imponible del IVA a la importación (en el DUA) la misma base que se declaró (como ya hemos señalado erróneamente) para la aplicación de la tarifa exterior común.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 83.Uno LIVA, la base imponible del IVA a la importación será el resultado de adicionar al valor en aduana, los impuestos, derechos y demás gravámenes que se devenguen tanto fuera del territorio de aplicación del impuesto como con motivo de la importación, con excepción del propio IVA, así como una serie de gastos accesorios (como por ejemplo comisiones, gastos de embalaje, transporte y seguro) que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad (entendiendo como primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento).

En este supuesto, la base imponible que debió declararse para liquidar el IVA a la importación era el valor en aduana (factura FOB más flete marítimo hasta Rotterdam) incrementado con los derechos de importación (según el enunciado, el 10% del valor en aduana) y con el importe del transporte de los vehículos por carretera desde Rotterdam hasta Barcelona.

Para subsanar estos dos errores, procedería notificarlos a la Aduana de Barcelona a fin de que por ésta se practicara la correspondiente liquidación complementaria tanto de los derechos de importación como del IVA a la importación. Podría alegarse que el error padecido en el DUA de importación fue debido al desconocimiento, en aquel momento, del importe de los gastos de transporte, del que no se tuvo conocimiento hasta un mes después de efectuado el despacho de importación.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

Vehículos importados de Japón. Según el enunciado se trata de vehículos nuevos fabricados en Japón bajo pedido. Su destino puede ser su distribución por «AUTOSA» entre los clientes que le han efectuado los correspondientes pedidos o la afectación de los vehículos a la actividad de alquiler de la propia «AUTOSA», en el caso que sea ella misma quien formuló tales pedidos.

El sujeto pasivo del IEDMT, según el artículo 67 a) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, es la persona física o jurídica a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

En el caso de que los vehículos vayan a ser distribuidos entre sus clientes, es un error que «AUTOSA» haya matriculado estos vehículos a su nombre y que haya pagado el IEDMT, dado que los sujetos pasivos de este impuesto son sus clientes, que son quienes deben autoliquidar el impuesto y proceder a la matriculación del vehículo. La base imponible del IEDMT será el importe por el que «AUTOSA» les haya vendido el vehículo nuevo a sus clientes.

En el caso de que los vehículos vayan a ser utilizados por «AUTOSA» para el ejercicio de la actividad de alquiler, el sujeto del IEDMT es «AUTOSA». Los vehículos han de matricularse a su nombre pero no procede ingresar cuota alguna, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 c) de la Ley 38/1992, la afectación exclusiva de un vehículo a la actividad de alquiler determina la exención del IEDMT.

Si no se cumpliesen los requisitos exigidos para el disfrute de esta exención (es decir, si «AUTOSA» cediese estos vehículos a personas vinculadas o los alquilase por un período superior a tres meses a una misma persona o entidad, dentro de un período de 12 meses consecutivos), «AUTOSA» tendría que autoliquidar el impuesto antes de proceder a la matriculación de los vehículos. La base imponible sería la misma que la del IVA a la importación.

Vehículos nuevos y usados adquiridos por «AUTOSA» en países de la Unión Europea.

En el caso de que los vehículos vayan a ser distribuidos entre sus clientes, y al igual que se ha señalado en el apartado anterior, es un error que «AUTOSA» haya matriculado estos vehículos a su nombre y que haya pagado el IEDMT, dado que los sujetos pasivos de este impuesto son sus clientes, que son quienes deben efectuar la autoliquidación del impuesto y proceder a la matriculación del vehículo.

La base imponible del IEDMT que deberán declarar sus clientes cuando procedan a la matriculación de los vehículos en España es el importe por el que «AUTOSA» se los venda, tanto si son nuevos como si son usados (valor de mercado). En el caso de que sean usados, si aquel importe fuera superior al que figure en las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los sujetos pasivos podrán utilizar el valor de dichas tablas como base imponible del IEDMT, sin que pueda ser de aplicación la tasación pericial contradictoria a que se refiere la LGT.

En el caso de que los vehículos vayan a ser utilizados por «AUTOSA» para el ejercicio de la actividad de alquiler, y como ya se ha señalado en el apartado anterior, el sujeto del IEDMT es «AUTOSA». Los vehículos han de matricularse a su nombre pero no procede ingresar cuota algu-

na, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 c) de la Ley 38/1992, la afectación exclusiva de un vehículo a la actividad de alquiler determina la exención del IEDMT.

Si no se cumpliesen los requisitos exigidos para el disfrute de esta exención (es decir, si «AUTOSA» cediese estos vehículos a personas vinculadas o los alquilase por un período superior a tres meses a una misma persona o entidad, dentro de un período de 12 meses consecutivos), «AUTOSA» tendría que autoliquidar el impuesto antes de proceder a la matriculación de los vehículos. La base imponible sería el valor CIF Barcelona, tanto si los vehículos son nuevos como usados. En este último caso (vehículos usados) si dicho valor CIF fuera superior al que figure en las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, «AUTOSA» podría utilizar el valor de dichas tablas como base imponible del IEDMT, sin que pudiera ser de aplicación la tasación pericial contradictoria a que se refiere la LGT.

PARTE 6.ª ASPECTOS CONTABLES

Punto 2) de la Información.

Gasto por el Impuesto sobre Sociedades

La contabilización del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio se realiza en la cuenta *Impuesto sobre beneficios (630)*, según se establece en la norma de valoración 16.ª del PGC.

Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a planes de pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un Plan de Pensiones del sistema de empleo por la compañía

En cuanto a las aportación a Planes de Pensiones de los empleados, desde un punto de vista contable, tiene la consideración de gastos de personal, contabilizándose en la cuenta *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)*, dando lugar al siguiente asiento:

2.300	Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)	
	a Tesorería (57)	2.300
	_____ x _____	

- **Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2000.**

El tratamiento contable de los intereses de demora de las actas de Inspección está recogido en el apartado noveno de la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC, la cual señala: «Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida "Gastos y pérdidas de otros ejercicios", formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios" Para ello se podrá emplear la cuenta *Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)* contenida en la segunda parte del PGC.», utilizándose como contrapartida para recoger el pasivo la cuenta *Provisión para impuestos (141)* o la cuenta *Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)*.

2.300	<i>Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	2.300
_____ x _____		

- **Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2000).**

El mismo apartado de la citada Resolución del ICAC señala al respecto de la contabilización de las cuotas de las actas por Inspección del Impuesto sobre Sociedades: «La cuota del Impuesto sobre Sociedades se recogerá como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, y figurará en la partida "Impuesto sobre Sociedades", formando parte del epígrafe VI. "Resultado del ejercicio". Para ello se podrá emplear la cuenta *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)* contenida en la segunda parte del PGC. En cuanto a la contrapartida a utilizar los comentarios son los mismos que en el apartado anterior, por lo que el asiento a realizar será:

19.000	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	19.000
_____ x _____		

Punto 3) de la Información.

La contabilización correcta hubiese sido recoger el derecho de cobro por la solicitud de la devolución con abono a una cuenta que minorase el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, concretamente la denominada *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)*, dando lugar al siguiente asiento:

25.000	<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>		
	a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>		25.000
	x		

Para rectificar el error cometido proceden los siguientes ajustes contables:

25.000	<i>Ingresos extraordinarios (778)</i>		
	a <i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>		25.000
	x		
25.000	<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>		
	a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>		25.000
	x		

Punto 5) de la Información.

El tratamiento contable de las donaciones de inmovilizado material –por cierto, asimilable a las donaciones de otros activos– está recogido en el apartado primero de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material:

«La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de *Pérdidas y Ganancias*, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del PGC (676) *Donaciones del inmovilizado material*».

30.000	Donaciones del inmovilizado material (676)		
	a	Inmovilizado material (22)	30.000
		x	

Punto 6) de la Información.

La adquisición de un televisor con la finalidad de entregarlo como premio en una campaña publicitaria, desde un punto de vista contable, ha de tratarse como gasto de ejercicio contabilizándose en la cuenta *Publicidad, propaganda y relaciones públicas (627)*. En cuanto al IVA soportado en la adquisición del bien, al no tener carácter deducible, tendrá la consideración de mayor importe del gasto.

Punto 7) de la Información.

La norma de valoración 18.^a del PGC establece que los descuentos incluidos en factura –excepto los descuentos por pronto pago– minoran el importe de la venta. La misma norma señala que los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6.

El tratamiento de los intereses por aplazamiento en las ventas están regulados por la norma de valoración 12.^a del PGC, según la cual los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» o «Gastos a distribuir en varios ejercicios», respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Aplicando la normativa anterior al ejercicio propuesto:

Por la venta:

107.900	Clientes (430)		
	a	Ventas de vehículos (700) (100.000 – 10.000)	90.000
	a	Hacienda Pública, IVA repercutido (477) (90.000 × 16%)	14.400
	a	Ingresos por intereses diferidos (135)	3.500
		x	

Por los gastos de transporte:

1.500	<i>Transportes (624)</i>		
240	<i>Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>		
		a	<i>Tesorería (57) o</i>
			<i>Acreeedores por prestaciones de servicios (410)</i>
			1.740
		x	

A medida que se vayan imputando los intereses con un criterio financiero:

xx	<i>Ingresos por intereses diferidos (135)</i>		
		a	<i>Ingresos financieros (76)</i>
			xx
		x	

En cuanto a los descuentos otorgados con posterioridad a la emisión de la factura, la norma de valoración 18.^a del PGC establece que se contabilizarán en la cuenta *Rappels sobre ventas (709)*:

360	<i>Rappels sobre ventas (709)</i> (9.000 × 4%)		
57,6	<i>Hacienda Pública, IVA repercutido (477)</i> (360 × 16%)		
		a	<i>Clientes (430)</i>
			417,6
		x	

Punto 8) de la Información.

El apartado segundo –Renovación del inmovilizado material– de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, establece que si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la norma cuarta de esta Resolución para las reparaciones del inmovilizado material, es decir, se contabilizará como un gasto y no como mayor coste del inmovilizado según ha realizado la empresa, por lo que procede el siguiente ajuste:

800	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>	
	<i>a Inmovilizado material (22)</i>	800
	<i>(ascensor oficina Barcelona)</i>	
x		

Punto 10) de la Información.

El aspecto contable de la operación de este punto está regulado por la consulta 8 del BOICAC 40, sobre el tratamiento contable de la «venta» de un inmovilizado cuando se recibe como cobro parcial otro inmovilizado. Según esta consulta, la empresa que entrega un inmovilizado a cambio de otro más un importe monetario deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta (contraprestación en tesorería) de la parte que se materializa en una permuta (bien recibido), debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas retribuciones (tesorería y valor de mercado del bien recibido), respectivamente, supone sobre el total de la citada retribución. En tal sentido, por la parte de la operación que consista en una permuta deberá lucir el inmovilizado recibido en el activo del balance, por el valor neto contable de la parte del inmovilizado cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del bien recibido si éste fuera menor, y que se considera aplicable con carácter general con independencia de la naturaleza de los activos permutados. Por su parte, por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, que figurará como resultado procedente del inmovilizado.

Dado que el enunciado del ejercicio no proporciona los datos contables del activo entregado y el valor de mercado del activo adquirido, nos limitamos a señalar que por la parte dineraria de la operación surgirá la cuenta *Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado (543)* por un importe de 300.000 euros.

Por el posterior endoso –descuento– de los pagarés a la entidad financiera, que en definitiva supone la obtención de financiación, se realizará el siguiente asiento:

<i>LÍQUIDO</i>	<i>Tesorería (57)</i>	
<i>GASTOS</i>	<i>Gastos financieros (66)</i>	
	<i>a Deudas por efectos descontados (5208)</i>	300.000
x		

El 5 de octubre de 2004 se produce la devolución del primer pagaré, por lo que se reembolsa a la entidad financiera el importe del primer pagaré:

100.000	<i>Deudas por efectos descontados (5208)</i>		
	<i>a Tesorería (57)</i>		100.000
		x	

Considerando el impago del pagaré vencido y la previsión de impago de los dos pagarés restantes, por aplicación del principio de prudencia procede dotar la correspondiente provisión:

300.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo (699)</i>		
	<i>a Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo (598)</i>		300.000
		x	

Punto 13) de la Información.

La entrega de bienes al personal de la empresa en contraprestación de los servicios prestados se registrará como un gasto de personal por el importe correspondiente al precio de adquisición o coste de producción de los bienes entregados, o el valor de mercado del servicio recibido a cambio si éste fuera menor que aquél, debiendo emplearse como contrapartida una cuenta que refleje el ingreso correspondiente, que formará parte de la cifra de ventas si éstos corresponden al objeto de la actividad ordinaria de la empresa. En cuanto a los posibles efectos económicos que pueda producir la normativa tributaria en las operaciones anteriores habrá que tener en cuenta los tributos que puedan devengarse como consecuencia de las mismas. En concreto, si la operación de entrega de bienes pudiera determinar la realización de un ingreso a cuenta del IRPF, deberá incrementarse por dicho importe el gasto de personal indicado, generándose como contrapartida una cuenta relativa a la Hacienda Pública acreedora.

El registro contable por tanto será:

<i>Gastos de personal (64)</i>		
	<i>a Prestación de servicios al personal (75)</i>	
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	
		x

En cuanto a la aportación del Plan de Pensiones se registrará como un gasto de personal en la cuenta *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)*.

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

Punto 15) de la Información.

Con fecha 2 de julio de 2004 se recibe en el domicilio social de «AUTOSA» comunicación de la Inspección de los Tributos de la Delegación de la AEAT de Barcelona por la que se notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002.

Puesto que «AUTOSA» tiene su domicilio fiscal en Barcelona a la fecha de inicio del procedimiento inspector, es, en efecto, la Delegación de la AEAT de Barcelona el órgano competente territorialmente para llevar a cabo las actuaciones de acuerdo con el artículo 13 del Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.

La Inspección requiere en el curso de las actuaciones que se pongan a su disposición los libros de contabilidad y los extractos de determinadas cuentas bancarias. Tal requerimiento lo formula al amparo de las facultades de examen de la documentación de los interesados que le atribuye el artículo 142.1 LGT:

Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

En cuanto al lugar en que deben desarrollarse tales actuaciones, el artículo 151.3 LGT señala que los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

El representante de «AUTOSA» comunica la imposibilidad de aportar los libros contables al haber sido sustraídos por un antiguo empleado. Como consecuencia de esta circunstancia la Inspección comunica al contribuyente la decisión de proceder a determinar la base imponible a través del régimen de estimación indirecta.

En cuanto a la procedencia de esta decisión, de nuevo ha de considerarse como ajustada a Derecho. En este sentido, el artículo 53 LGT dispone que el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación **completa** de la base imponible como consecuencia de, entre otras circunstancias, la desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Esta decisión provoca que doña Rosa solicite a su asesor informe sobre la posibilidad de interponer recurso contra la misma. La respuesta ha de ser necesariamente negativa: estamos ante un mero acto de trámite y expresamente el artículo 158.2 LGT previene que la aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare. Si el obligado tributario quiere plantear cualquier cuestión relativa a la procedencia de la aplicación de dicho método, podrá hacerlo pero no en este momento procesal, sino en los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación que ponga fin a las actuaciones inspectoras.

De conformidad con lo establecido en el artículo 158 LGT, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la Inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

El 1 de octubre, antes de que se formule la correspondiente propuesta de regularización, «AUTOSA» comunica a la Inspección que han aparecido los libros de contabilidad y demás documentación correspondiente al ejercicio 2001.

En cambio, respecto del ejercicio 2002, «AUTOSA» aporta tales documentos el 25 de noviembre de 2004, una vez firmada el acta y antes de que el Inspector-Jefe dicte el acto administrativo expreso de liquidación.

Evidentemente se trata de los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta. Resulta entonces de aplicación lo señalado en el artículo 158.3 LGT, diferenciando entre los documentos aportados antes y después de la propuesta de regularización:

- En relación con el ejercicio 2001, puesto que los documentos **se aportan con anterioridad a la propuesta de regularización**, serán tenidos en cuenta en la regularización. No obstante, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias (2 de septiembre de 2004) hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas (1 de octubre de 2004) no se incluirá en el cómputo del plazo de 12 meses al que se refiere el artículo 150 de esta ley.

Por tanto, en este caso en el que el procedimiento inspector se inició con fecha 2 de julio de 2004, la Administración contaría hasta el 2 de agosto de 2005 como plazo máximo para su terminación.

- En relación con el ejercicio 2002, en principio los documentos **no** se tendrán en cuenta por la Inspección, pudiendo el Inspector-Jefe confirmar la propuesta contenida en el acta. Sólo cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas **presentados con posterioridad a la propuesta de regularización** fueron de imposible aportación antes en el procedimiento, los documentos serían tenidos en cuenta. En este caso, se ordenaría la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias (esto es, al 2 de septiembre de 2004, por lo que el tiempo transcurrido desde dicha fecha hasta el 25 de noviembre de 2004 no se tendría en cuenta tampoco a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones respecto del ejercicio 2002).

Por último, señalar que respecto del período impositivo 2001 se firma el acta de disconformidad el 15 de diciembre de 2004. De acuerdo con el artículo 157 LGT, con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

El acta se acompañará de un informe preceptivo en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias.

Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

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

Punto 9) de la Información.

Con fecha 30 de octubre de 2004 la AEAT emite un requerimiento con el objeto de comprobar una declaración de IRPF 2003 de acuerdo con el procedimiento de verificación de datos.

El requerimiento es formulado por la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del interesado, ya que según el artículo 84 LGT, en defecto de disposición expresa, la competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.

Por otra parte, los supuestos en que procede el inicio de este procedimiento están regulados, como una lista tasada o cerrada de casos, en el artículo 131 LGT, y son los siguientes:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

A la vista de este precepto, en el caso contemplado resulta plenamente procedente el inicio de este procedimiento de gestión tributaria, puesto que el enunciado señala de modo expreso que se pretenden comprobar determinados conceptos de la declaración tales como la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones. No obstante, y puesto que en la declaración se incluyen además de rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades profesionales, si se pretendiera requerir la aclaración o justificación de algún dato relativo a los mismos, el procedimiento a utilizar no sería ya el de verificación de datos sino el de comprobación limitada.

En lo tocante al modo de iniciar el procedimiento, el artículo 132 LGT dispone que el procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su decla-

ración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

En cuanto a la notificación del requerimiento, siendo un procedimiento que se inicia de oficio, la notificación podrá practicarse en cualquier lugar idóneo para tal fin, entre otros, el domicilio fiscal del obligado tributario interesado, el centro de trabajo o el lugar donde se desarrollen actividades económicas (art. 110 LGT).

Por lo que respecta a las personas legitimadas para recibir las notificaciones, éstas en principio deben practicarse al obligado interesado o a su representante. No obstante, de no hallarse éstos presentes e intentándose la notificación, como ocurre en el presente caso, en el domicilio fiscal del interesado, podrá hacerse cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en dicho domicilio siempre que haga constar su identidad (art. 111 LGT). Así sucede en el supuesto, en el que la notificación se practica en el lugar que el obligado tributario ha declarado como domicilio fiscal, siendo firmada la notificación por persona debidamente identificada (don Gabriel Lluch) en calidad de empleado.

Continuando con la descripción de los hechos, el agente tributario ha comprobado que el piso no tiene ninguna apariencia de vivienda sino que está habilitado como oficina, recogiendo los hechos en diligencia.

En efecto, de acuerdo con el artículo 99.7 LGT, las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones.

Por lo que respecta al domicilio fiscal para las personas físicas, según el artículo 48 LGT, se considera como tal, en principio, el lugar donde dichas personas físicas tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen **principalmente** actividades económicas, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal no sólo el lugar de su residencia habitual, sino también el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

En cualquier caso, si el órgano de gestión tributaria no considerase correcto el domicilio fiscal declarado, podrá, de acuerdo con el propio artículo 48 LGT, apartado 4, comprobarlo y rectificarlo en relación con los tributos cuya gestión le compete.

Don Sebastián aporta sólo parte de los documentos y justificantes cuya aportación le ha sido requerida por la Administración. Tal conducta podría ser constitutiva de la infracción tributaria tipificada en el artículo 203 LGT (resistencia, excusa, negativa u obstrucción a las actuaciones de la Administración).

El funcionario de gestión tributaria estima conveniente ampliar actuaciones con el objeto de comprobar entre otros extremos si el inmueble está o no afecto a la actividad profesional que está llevando a cabo el obligado tributario. Como ya se indicó anteriormente, no resultaría ajustado a Derecho que en el seno de un procedimiento de verificación de datos se pretendiera requerir la aclaración o justificación de datos relativos al ejercicio de actividades económicas. Así las cosas, el artículo 133 LGT prevé, precisamente, que una de las posibles formas de terminación del procedimiento de verificación de datos puede ser por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Según el artículo 137 LGT, las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente. En el acuerdo de inicio notificado a los interesados (en este caso documentado en diligencia) se deben expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones, así como los derechos y obligaciones que pueden ejercer los interesados en el curso de las mismas.

De acuerdo con el artículo 136 LGT, en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá, entre otras actuaciones, realizar las siguientes: 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 tanto, resulta procedente el requerimiento formulado con fecha 17 de diciembre.

Como se ha señalado anteriormente, el inicio del procedimiento de comprobación limitada se ha documentado en diligencia, lo cual resulta asimismo ajustado a Derecho, puesto que el ya citado artículo 99.7 LGT señala 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**».

PARTE 9.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

Punto 11) de la Información.

Los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda tributaria se regulan en los artículos 65 y 82 LGT, así como en los artículos 48 a 58 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990 (en adelante, RGR).

En el artículo 65 LGT se contemplan los requisitos esenciales para la concesión del aplazamiento:

«1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.»

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.

(...)

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.»

La autoliquidación se presenta en período voluntario (el 20 de octubre de 2004) sin realizar el ingreso pero con solicitud de aplazamiento de la deuda tributaria. Por tanto, el 21 de octubre no se inicia el período ejecutivo aunque sí el devengo de intereses de demora.

Según el artículo 65 LGT deben concurrir los siguientes requisitos para conceder el aplazamiento o fraccionamiento del pago:

- Dificultad económico-financiera transitoria.

Según la información del supuesto este requisito está justificado, ya que «AUTOSA» ha dejado de cobrar 100.000 euros del pagaré con vencimiento en septiembre y muy probablemente tampoco cobrará los 200.000 euros de los dos pagarés restantes. Obviamente, este impago le ocasiona dificultades de tesorería.

- Aportación de garantía.

Según el punto 1 del artículo 82 LGT:

«1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.»

«AUTOSA» también cumple este requisito al aportar junto con la solicitud de aplazamiento el compromiso irrevocable del aval solidario de entidad de crédito según lo dispuesto en el punto 1 del artículo 52 RGR.

- Aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta.

En el párrafo 2.º del artículo 65.2 LGT se establece que, como regla general, no se pueden aplazar las deudas tributarias correspondientes a retenciones o ingresos a cuenta, con algunas excepciones previstas en la normativa tributaria.

En el párrafo 1.º del artículo 49.2 RGR se establece la misma regla general del artículo 65.2 LGT antes citado. No obstante, el párrafo 2.º establece que:

«Excepcionalmente, podrán concederse aplazamientos para el pago de dichas deudas cuando se den las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de este reglamento.»

Según el artículo 53.1 RGR:

«1. El órgano competente podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de las garantías exigibles cuando el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.»

Por tanto, para conceder el aplazamiento de la deuda por retenciones e ingresos a cuenta es necesario que se cumplan los requisitos para conceder el aplazamiento con dispensa de garantías, entre los que se encuentra que el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda. Del enunciado se deduce que el deudor tiene medios suficientes para garantizar dicha deuda, por lo que no se cumpliría este requisito.

Por lo que respecta a la resolución de la solicitud de aplazamiento, la Administración tributaria deberá denegar la solicitud de aplazamiento presentada por el obligado tributario, al ser deudas tributarias correspondientes a retenciones o ingresos a cuenta y no darse las circunstancias para conceder el aplazamiento con dispensa de garantías.

Punto 12) de la Información.

La sociedad «AUTOSA» adquirió la nave industrial a «Inmuebles de Manresa, S.A.» mediante escritura pública otorgada el 19 de abril de 2002. A este respecto, y como ya se ha señalado también en la parte 1.ª de este Dictamen, el Código Civil establece que:

Artículo 609: «La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

Artículo 1.462: «Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador».

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario».

De los datos del enunciado se puede acreditar que la nave industrial se ha puesto en poder y posesión del comprador desde el 19 de abril de 2002 por los siguientes motivos:

- Otorgamiento de escritura pública. Según lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 1.462, este hecho equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato sin que del enunciado resulte o se deduzca lo contrario.
- Pago de gastos de la comunidad y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles desde el momento de la transmisión. A tal efecto el Real Decreto Legislativo 2/2004 que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece en su artículo 63 que:

«Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades (...) que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.»

- La nave industrial se ha puesto en poder y posesión de «AUTOSA», ya que ésta la utiliza desde entonces como almacén de vehículos.

La diligencia de embargo y la anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad son de fecha posterior (2003) a la transmisión de la propiedad (2002). Por tanto, se han embargado bienes de un tercero ajeno al procedimiento de apremio (en este caso «AUTOSA»). Para que se levante el embargo «AUTOSA» deberá formular una tercería de dominio según lo que dispone el punto 3 del artículo 165 LGT:

«3. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.»

Esta norma contempla en primer lugar la tercería de dominio en que un tercero ajeno al procedimiento de apremio (en este caso «AUTOSA») pretende que se levante el embargo practicado sobre un inmueble de su propiedad.

En este supuesto sería esencial que la tercería de dominio se presentara antes del 20 de diciembre de 2004 (fecha prevista para la subasta del inmueble) con el fin de suspender la subasta del inmueble, según lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo 165:

«4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.»