

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm.
CONTABILIDAD		20/2004



EVA MARTÍN DÍAZ
FRANCISCO JOSÉ PALACIO RUIZ DE AZAGRA
ANTONIO LONGÁS LAFUENTE
JOSÉ BARRIO BONDÍA
SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ
SILVIA DE ANTONIO FRANC

Profesores del CEF

Sumario:

ENUNCIADO:

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

SOLUCIÓN. Materias tratadas.

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

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

[Primera parte del 3.^{er} ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Convocatoria: 9 de mayo de 2003 –Resolución de 10 de junio de 2002– (BOE de 14 de junio de 2002))].

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

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

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

II. NOTAS

Si en alguna parte del informe usted considera que debería realizarse alguna liquidación tributaria, no se le pide que la practique, pero sí debe hacer constar la parte correspondiente del informe, los hechos producidos, su calificación jurídica y sus efectos.

III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

Don Hilario Tira de la Manta es un empresario modélico que se ha hecho a sí mismo. De una pequeña empresa familiar ha levantado un imperio importante en el ámbito nacional que intenta abrirse paso en la Unión Europea.

Las actividades del grupo empresarial de don Hilario abarcan diversas áreas: promoción y construcción de inmuebles así como el alquiler de viviendas de alto *standing*, venta de perfumes y venta de bebidas alcohólicas.

Está casado con doña Bernarda Robles. El matrimonio tiene dos hijos: Lucrecia de 22 años y Jaime de 15. Viven en una pequeña vivienda unifamiliar de 1.500 m² en los Sotos de la Colleja a 34 kilómetros de Madrid.

En el desarrollo de las diferentes actividades ha contado tradicionalmente con la inestimable ayuda de sus hermanos Agapito y Tolentino, un tanto díscolos, pero buenos colaboradores y disciplinados; aunque hay que reseñar que Tolentino abandonó la gestión de los negocios recientemente por circunstancias personales. La mano derecha para el desarrollo de sus actividades la desempeña el consejero delegado Patrocinio Pérez Muñoz.

1. La empresa matriz del grupo de donde surge el imperio está dedicada a la actividad de construcción y promoción inmobiliaria. La empresa constructora se denomina «CONSTRUCCIONES TENTETIESO, S.A.» (en adelante «COTESA»); asimismo cuenta con una empresa participada en un 100 por 100 por la anterior dedicada a la venta y alquiler denominada «ARRENDAMIENTOS HITOGA, S.A.» («HITOGASA»).

En el año 2002 la actividad de construcción ha entrado en un proceso de recesión, después del buen ejercicio del año 2001, ejercicio previo al de comienzo de la circulación del euro en el que la actividad de construcción creció de manera muy importante. Por tanto no se espera que los resultados del año 2002 vayan a ser excesivamente buenos, pero don Hilario tiene necesidad de hacer frente a unos gastos muy importantes de carácter particular. Para hacer frente a sus compromisos la empresa «COTESA» va a reducir parte de su capital, ya que los asesores financieros consideran que se encuentra excesivamente capitalizada y que ello no producirá ninguna merma en el *rating* de la empresa, ni dificultades con sus acreedores. La empresa

cuenta con 5.000.000 de acciones de nominal 3 euros pero que en estos momentos están valoradas en el mercado por 20 euros. La sociedad se encuentra muy dividida pero la parte más importante del capital se encuentra en manos del patrimonio familiar. El accionariado se reparte de la siguiente forma:

- Don Hilario: 18,5 por 100.
- Doña Bernarda: 12 por 100.
- Don Agapito y don Tolentino: 3,5 por 100 cada uno.
- Don Patrocinio: 2,5 por 100.
- Fundación que ha promovido el grupo empresarial liderado por don Hilario que apoya proyectos educativos en el tercer mundo, fundamentalmente en la India: 30 por 100.
- Resto: fondo de pensiones norteamericano e inversores institucionales españoles.

El 30 de marzo de 2002 la Junta General de accionistas de «COTESA» acuerda reducir el capital y devolver a los accionistas 4 euros por acción. Tanto don Hilario como su cónyuge suscribieron las acciones por el nominal acudiendo a las sucesivas ampliaciones de capital por igual importe.

2. Don Hilario, al conocer el próximo enlace matrimonial de su hija de 22 años, considera oportuno avalar el préstamo que van a solicitar al banco los futuros contrayentes, ya que la entidad financiera Banco INSOLVENTASA, filial del grupo financiero norteamericano *Financial Trick Inc.*, exige el aval de una persona con bienes para conceder el préstamo por importe de 200.000 euros, puesto que Lucrecia y su prometido Teobaldo cuentan con unas nóminas únicamente y no garantizan adecuadamente, a juicio de la entidad prestamista, la devolución del importe del capital. El pago correspondiente al préstamo durante el año 2002 asciende a 13.222 euros: 222 euros en concepto de capital y el resto intereses. Don Hilario, en su condición de avalista pretende deducirse parte del importe de la devolución del capital y de los intereses satisfechos.

3. Jaime, el hijo menor de la familia Pérez-Robles, tiene una cuenta bancaria en la entidad financiera *Cobracomisionescuantomasmejor*, S.A. Esta entidad otorga periódicamente premios a sus depositantes. El premio se denomina *El Depositón* y consiste en que al final de cada mes se sortean entre los clientes de la entidad 50 vehículos de gran potencia. En el sorteo de noviembre de 2002 Jaime ha sido agraciado con un vehículo cuyo coste para la entidad financiera ha sido de 30.000 euros.

4. El grupo societario cuenta con una sociedad que se dedica a la consultoría relacionada con la evolución de la nueva gestión empresarial, la empresa se denomina «NUETECHI, S.A.» que es el acrónimo de Nuevas Técnicas Empresariales, Chicharros y otras formas de gestión. «NUETECHI» está participada en los mismos términos en que se encuentra participada «COTESA»; don Hilario decide vender el 15 por 100 de las acciones que tiene de dicha sociedad a la propia sociedad; del

mismo modo procede su mujer y vende el 10 por 100 del capital a la propia sociedad, dadas las necesidades financieras que tiene el patrimonio familiar al atravesar una coyuntura adversa, propiciada fundamentalmente por las aventuras empresariales de la mujer de don Hilario. La venta se efectúa en condiciones de mercado y ha sido autorizada dicha compra en Junta General Extraordinaria. El matrimonio obtiene una plusvalía de 3 euros por acción (el capital social de la sociedad está dividido en 6 millones de acciones) ¹.

5. «Arrendamientos Hitoga, S.A.» («HITOGASA»), empresa del grupo, dispone de una nave industrial de 200.000 m² en el polígono industrial de Villarrobledo. Ha contactado con una firma norteamericana que quiere dedicar la nave al suministro de *fast-food* a sus empresas franquiciadas. La empresa norteamericana quiere un contrato amplio por 30 años ya que dispone de gran cantidad de liquidez. Asimismo en el proceso de negociación y con vistas a abaratar el montante del arrendamiento, le ofrece a «HITOGASA» un contrato amplio de 30 años y con una rebaja del 15 por 100 sobre el importe previsto, pagándole en el momento inicial de la firma, año 2002, el importe completo del arrendamiento previsto en los 30 años.

6. La empresa «HITOGA, S.A.» durante el ejercicio 2002 ha entrado en un plan de inspección, plan específico dedicado a la investigación del sector de construcción y alquiler de inmuebles. En el curso de las actuaciones los órganos de inspección precintan un equipo de tratamiento de datos, extendiendo la oportuna diligencia de constancia de hechos y advirtiéndolo al interesado de las consecuencias legales en el caso de quebrantar el precinto. La diligencia se firma por el inspector actuario y el asesor fiscal que actúa como representante de la empresa. El equipo precintado queda bajo la guardia y custodia del jefe de la administración de la entidad, que acepta el depósito y así se hace constar en la correspondiente diligencia. En días posteriores, el administrador de la sociedad ordena a un empleado retirar el precinto ya que es ineludible la utilización de dicho equipo de tratamiento de datos para la actividad normal de la empresa.

7. La misma empresa «HITOGA, S.A.» presenta la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente al tercer trimestre ² del ejercicio 2002, el día 15 de enero de 2003, sin que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se le hubiera requerido previamente su presentación. La cuantía autoliquidada asciende a 14.000 euros, pero debido a dificultades transitorias de tesorería ingresa tan sólo 6.000 euros en ese momento, solicitando un aplazamiento por los 8.000 euros restantes.

El día 10 de febrero de 2003 se le notifica por los órganos de recaudación providencia de apremio. La notificación es recogida por doña Bernarda que en ese momento se encontraba en el domicilio social de la entidad, enseña su DNI y firma la recepción de dicha notificación. En la providencia de apremio se exige que «HITOGA, S.A.» pague la deuda de 8.000 euros correspondiente al tercer trimestre del IVA del ejercicio 2002, más un recargo de apremio del 20 por 100 de dicha cantidad y además los intereses devengados desde el 16 de enero de 2003.

¹ En este punto deben analizarse únicamente las cuestiones de índole tributaria.

² El plazo de presentación de las declaraciones correspondientes al tercer trimestre finaliza el 20 de octubre.

Posteriormente el día 28 de febrero de 2003, recibe la entidad un requerimiento de la AEAT instándole a que presente compromiso irrevocable de una entidad financiera de formalizar el aval que había ofrecido como garantía, en el supuesto de que se concediese el aplazamiento, debido a que su solicitud carecía de dicha documentación preceptiva. No obstante, las dificultades financieras de la entidad han desaparecido y en lugar de presentar el documento requerido por la AEAT ha ingresado los 8.000 euros con fecha 30 de marzo de 2003.

8. Tolentino uno de los hermanos díscolos de don Hilario siempre ha sido un poco holgazán y buen vividor, dilapidando en casinos y salas de juego su patrimonio, lo que ha supuesto en numerosas ocasiones el disgusto de su hermano Hilario que siempre trata de velar por el buen nombre de la familia. En 1999 sus desavenencias fueron a más al iniciar una relación sentimental con una corista de medio pelo. Dicha relación no era aprobada por el patriarca de la familia lo que motivó que Tolentino iniciara una ruptura familiar y fuera a vivir con su flamante nueva relación a Pamplona, lejos de la familia. En efecto en el año 2002, ya que siempre le habían fascinado los *sanfermines*, cambia su domicilio de Madrid a territorio foral, concretamente a Pamplona, sin comunicarlo a la Administración tributaria de origen, cambio que se concretó en el año 2000.

En el año 2002 el Servicio de Gestión Tributaria de la Administración de Pozuelo de Alarcón en Madrid, donde tenía fijada su residencia, le requiere como no declarante del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el año 2000 y con posterioridad al no ser atendido el requerimiento tras la publicación de los correspondientes edictos en el Boletín Oficial de la Provincia se le practica la correspondiente liquidación provisional. La citada liquidación se intenta notificar nuevamente en su domicilio y, al resultar otra vez infructuosa la notificación, se notifica mediante edictos en el BOP. Transcurrido el plazo de ingreso voluntario, se apremia la deuda y se procede al embargo de la cantidad correspondiente en una cuenta bancaria de la que es titular el deudor.

Transcurridos los plazos para recurrir el citado embargo, se presenta don Tolentino en la Delegación Especial de la AEAT de Navarra, y documentalmente acredita que ha presentado su declaración por el IRPF, ejercicio 2000, en la Diputación Foral de Navarra por tener domicilio en Pamplona desde dicho año 2000, si bien reconoce que no comunicó el cambio de domicilio a la Administración de la AEAT en Pozuelo de Alarcón (Madrid).

9. La mujer de don Hilario, doña Bernarda, ha heredado una sociedad de capital norteamericano. En efecto un antepasado suyo, oriundo de La Rioja, emigró a Estados Unidos a principios del siglo XX, estableciéndose en la costa Este. Como experto conocedor de la crianza de vinos creó una pequeña destilería denominada *Blind Drunk Inc*. Durante los primeros años de creación la empresa no funcionó demasiado bien, pero, una vez aprobada la Ley Volstead en 1919 (Ley seca), la empresa empezó a funcionar de maravilla, obteniendo un gran patrimonio al vender cierto líquido destilado en su empresa con apariencia de licor con la denominación «Bazofiation» y destinado a las mafias locales. Una vez finalizada la aplicación de la ley, la empresa siguió funcionando pero con grandes dificultades, ya que el producto estrella de la firma no era demasiado apreciado por su calidad. El último descendiente de la rama americana falleció en el año 2001 quedando doña Bernarda como heredera universal de todo el patrimonio de su antepasado americano.

El patrimonio que ha heredado doña Bernarda está constituido por el capital total de la entidad *Blind Drunk Inc.* Doña Bernarda por motivos sentimentales al conocer la historia de su antepasado tiene el propósito de trasladar a España la sede de la sociedad de la que es única accionista y empezar una nueva vida empresarial en el año 2002; si bien con un objeto social amplio. Esa sociedad fue constituida en los Estados Unidos donde tenía una única oficina. Para instalar en España unas oficinas para la gestión de la citada sociedad doña Bernarda está buscando un local de alquiler. Pensando en la garantía que puede ofrecer al dueño del local para asegurar que la sociedad cumplirá con las obligaciones que le corresponden como arrendatario, doña Bernarda quiere estudiar la posibilidad de cederle en prenda la devolución que tiene solicitada de la AEAT por el IRPF del año 2001 pues su importe viene a ser similar al importe de las cinco mensualidades que le pide el dueño del local.

10. La empresa constituida por doña Bernarda empieza a funcionar con una nueva denominación. La razón social empresarial, con un objeto social amplio, se denomina «BBTODOSA». La línea empresarial está orientada a dos tipos de productos básicamente: perfumería, línea deficitaria pero que supone un gran divertimento social para la dueña, y, por razones sentimentales, la distribución de whisky importado de Escocia.

La línea de productos de perfumería ha realizado durante el ejercicio ventas directas de sus productos en Alemania por los siguientes importes:

- Empresarios situados en Alemania: 100.000 euros.
- Particulares domiciliados en Alemania: 25.000 euros.

Por problemas de distribución durante el ejercicio ha requerido los servicios de un almacenista alemán que le presta los servicios de almacenamiento y de distribución. Por estos servicios se le han facturado a la empresa española 12.000 euros durante el ejercicio.

Aunque las ventas son realizadas directamente por la empresa, en determinadas zonas de Alemania utiliza para facilitar la venta los servicios de comisionistas en nombre ajeno a los que facilita el NIF IVA español de la empresa. Las comisiones por este concepto han ascendido en este ejercicio a 14.000 euros.

11. La segunda línea de productos se dedica a la comercialización y distribución de bebidas alcohólicas. Su producto estrella es el whisky *The Scotch Piper* que recibe desde la destilería donde se produce en Escocia.

La empresa distribuye el whisky desde un depósito fiscal del que es titular, que se encuentra en Guadalajara. En dicho depósito sólo almacena este whisky recibido de Escocia.

La empresa sigue la política comercial de agotar sus *stocks* durante la campaña de Navidad, no teniendo existencias de whisky en el depósito a 31 de diciembre de cada año.

De las declaraciones presentadas se desprenden los siguientes datos correspondientes al año 2002:

- Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: 985.316,8 euros.
- IVA asimilado a la importación: 1.132.800 euros.

El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas aplicable durante 2002 fue de 739,97 euros por hectolitro de alcohol puro.

Por otro lado, en los datos fiscales relativos a las declaraciones de IVA presentadas no consta ningún importe en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

De las declaraciones de operaciones realizadas en el Depósito Fiscal (Modelo 557) durante el año 2002 y de su contabilidad de existencias se deduce la siguiente información:

- La mayor parte de las salidas de producto desde el depósito corresponden a ventas que la empresa realiza a detallistas.
- El whisky total entrado en el depósito es de 2.500.000 botellas de litro, con un volumen alcohólico del 40 por 100.
- Se han enviado un total de 120.000 botellas de whisky a partir de enero (10.000 por mes), de forma continuada, a un almacén fiscal situado en Getafe. Este almacén fiscal vende habitualmente a diplomáticos. Se tiene constancia de que la autorización e inscripción en el registro territorial del repetido almacén fue otorgada por la Oficina Gestora de Madrid con fecha de inicio 1 de junio de 2002.
- 20.000 botellas de whisky fueron vendidas dentro del depósito fiscal a la empresa «DISTRIBUCIONES ESPIRITUOSAS, S.A.» por 4 euros/botella. La empresa citada en último lugar envió el producto a sus supermercados situados en Valladolid con la denominación «El Botellón a discreción».

De la contabilidad de la empresa se deducen los siguientes importes:

- Compra de whisky *The Scotch Piper* 7.500.000 euros.
- En el grupo 62, entre otros, los siguientes importes:
 - 50.000 euros facturados por Manipulación de Bebidas, S.A., empresa que «BBTODOSA» ha contratado para que le gestione el almacén y le realice la manipulación de productos necesaria.
 - 45.000 euros correspondientes a varias facturas por el servicio de transportes combinado desde Escocia hasta el almacén de Guadalajara.

12. La entidad «BBTODOSA» adquiere el último modelo de una refinada máquina de destilar que acelera enormemente la producción de whisky con vistas a desarrollar la producción de bebidas espirituosas nacionales. El precio de adquisición asciende a 10.000 euros y su vida útil es de 10 años. La Comunidad Autónoma de Madrid, lugar donde se encuentra el domicilio social de la entidad, concede una subvención por innovación tecnológica en el momento de la compra del 80 por 100 del precio de adquisición de la maquinaria. Se sabe que la sociedad procede a registrar la compra de la maquinaria por el valor de adquisición neto de subvenciones; es decir, minorando el precio de adquisición en el importe de la subvención concedida.

13. Don Hilario ante la gran cantidad de problemas que se le han presentado durante el año 2002 decide contratar los servicios de la firma de un gran abogado anglosajón *Michael Rolling Stone* con oficinas en Madrid, con el objeto de que efectúe un análisis de las diferentes contingencias de índole fiscal-mercantil y de orden jurídico de carácter general que han tenido lugar en el seno del grupo.

SOLUCIÓN

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

Punto 1. Reducción de capital social.

El supuesto presenta un grupo societario compuesto por diversas empresas, dedicándose la matriz («COTESA») a la actividad de construcción y promoción inmobiliaria.

El primer aspecto jurídico se plantea con el **acuerdo de reducción del capital social** que la Junta general de accionistas de «COTESA» decide acordar ante la previsión de que los resultados del próximo año no sean excesivamente buenos.

Se trata de una reducción de capital mediante **devolución de aportaciones** pues según el artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) la reducción del capital podrá tener como finalidad la condonación de dividendos pasivos, constitución o incremento de la reserva legal o de las voluntarias, el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido a consecuencia de pérdidas o la devolución de aportaciones.

El artículo **164** del mismo texto legal señala la necesidad de que el acuerdo de la Junta exprese como mínimo la cifra de reducción de capital, finalidad de la reducción, el procedimiento a través del cual se lleve a cabo, el plazo de ejecución y la suma que, en su caso, haya de abonarse a los accionistas.

Si la finalidad de la reducción hubiese sido restablecer el equilibrio entre patrimonio y capital de la sociedad disminuido a consecuencia de pérdidas debería afectar por igual a todas las acciones en proporción a su valor nominal, respetando los privilegios que se hubieran otorgado por ley o por estatutos a determinada clase de acciones. Sin embargo no es éste el caso que nos ocupa, pues don Hilario optó por la reducción de capital (con una devolución de 4 euros por acción) para poder hacer frente a unos gastos de carácter particular sin necesidad de tener que acudir a fuente alguna de financiación.

Finalmente indicar que la reducción se acordará por la Junta general con los requisitos establecidos para las modificaciones estatutarias y que, adoptado el acuerdo de reducción del capital social, habrá de publicarse en el BORME y en dos periódicos de gran circulación en la provincia en que la sociedad tenga su domicilio (dichos anuncios son de suma importancia ya que a partir de los mismos empieza a contar el plazo para que los acreedores puedan oponerse al acuerdo de reducción).

Punto 2. Aval del préstamo bancario.

Don Hilario decide avalar el préstamo bancario que van a solicitar su hija y su yerno ante su inminente boda, pretendiendo deducirse parte del importe de la devolución del capital y de los intereses satisfechos. **La fianza** se configura como una **obligación accesoria y subsidiaria** que únicamente debe ser realizada en caso de que el deudor de la obligación principal incumpla (Lucrecia y esposo). El Código Civil señala que por la fianza uno se obliga a cumplir o a pagar por un tercero en caso de no hacerlo éste (art. **1.822**), por lo tanto, la ejecución del aval prestado por don Hilario sólo podría efectuarse de incumplir su hija y su yerno con su obligación principal de pagar el préstamo y por consiguiente mientras esto no ocurra **no podrá don Hilario deducirse cantidad alguna** en tal concepto. Diferente sería el caso si se hubiese constituido un «Aval a primer requerimiento» o «Garantía a primera demanda» dada la solidaridad que caracteriza a esta figura que, sin embargo, se suele realizar en otro tipo de operaciones bancarias en las que la Entidad de Crédito asume un papel distinto al aparecer con frecuencia como garante de las obligaciones de un tercero.

Punto 4. Negocios sobre las propias acciones.

Otro aspecto importante a destacar del supuesto es el de **la venta que de las acciones** de la empresa «NUETECHI, S.A.» (empresa participada por «COTESA») realizan don Hilario y su mujer a la empresa matriz. El motivo no es otro que el de atender a las necesidades financieras que tiene el patrimonio familiar. Por ello realizan la venta de un 15 por 100 y un 10 por 100 respectivamente, de las acciones que tienen a la propia sociedad.

El artículo **75** del TRLSA **únicamente** permite la adquisición derivativa de acciones propias si se respetan los siguientes requisitos:

1. Que la adquisición haya sido autorizada por la Junta general.
2. Que el valor nominal de las acciones adquiridas sumándose al de las que ya posean la sociedad adquirente y sus filiales y, en su caso, la sociedad dominante y sus filiales, no exceda del **10 por 100** del capital social.
3. Que la adquisición permita a la sociedad adquirente y, en su caso, a la dominante dotar de la reserva indisponible equivalente al importe de las acciones propias o de la sociedad dominante computado en el activo.
4. Que las acciones adquiridas se hallen **íntegramente desembolsadas** (siendo nulo en otro caso el negocio de adquisición).

Todas las adquisiciones que incumplan los tres primeros requisitos producirán la obligación por parte de la sociedad de enajenar las acciones en el plazo máximo de un año y, de no hacerse así, la sociedad deberá amortizar las acciones propias y reducir capital social. La ley obliga a los administradores a solicitar la adopción judicial de esta medida cuando la Junta general no adoptara la reducción de capital social o se pronunciara en contra; cualquier persona interesada podrá también solicitar la adopción de estas medidas y la venta judicial de las acciones.

Punto 9. Sucesión *mortis causa*. Alquiler del local.

Doña Bernarda ha heredado una sociedad de capital norteamericano constituyéndose como única accionista y decidiendo trasladar a España la sede de la sociedad.

De acuerdo con el artículo **5** del TRLSA:

«Serán españolas y se regirán por la presente ley todas las S.A. que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieren constituido».

Así, nos encontramos ante una sociedad española con nueva denominación social («BBTODOSA») y con un amplio objeto social pues se dedica a productos de perfumería, por un lado, y a la distribución de whisky, por otro.

Doña Bernarda busca un local en alquiler para que la nueva sociedad pueda realizar su gestión y administración; el problema jurídico se centra en la posibilidad o no que puede tener doña Bernarda de **pignorar la devolución** que tiene solicitada de la AEAT por el IRPF del año 2001 para **ofrecerla en garantía** del cumplimiento de las obligaciones que corresponden a la nueva

sociedad como arrendataria, ya que el arrendador exige un importe de cinco mensualidades similar al importe que sería objeto de devolución por la AEAT. El Código Civil preceptúa en su artículo **1.857** que «*son requisitos esenciales al contrato de prenda: Constituirlo para garantizar el cumplimiento de una obligación principal, que la cosa pignorada pertenezca en propiedad al que la empeña y que la persona que constituya la prenda tenga la libre disposición sobre sus bienes o que se halle legalmente autorizada a tal efecto*». Por otro lado, podrán darse en prenda todas las cosas muebles que estén en el comercio de los hombres, con tal de que sean susceptibles de posesión (art. **1.864**).

En el presente caso sería muy **discutible** el poder ofrecer en prenda una devolución de la AEAT que no se encuentre representada a través de algún soporte tangible que permitiese al arrendador ejercitar el derecho de realización de la prenda en caso de impago por el arrendatario de su obligación principal. Recuérdese que, por ejemplo, las **participaciones sociales** de una Sociedad Limitada, a pesar de que no se pueden representar por medio de títulos o anotaciones en cuenta, son susceptibles de ser **pignoradas** siempre que se hagan constar en **documento público**; se exige así una constatación fehaciente del derecho pignorado que, sin embargo, en el supuesto que nos ocupa, no se realiza.

Finalmente, y por lo que se refiere al aspecto fiscal correspondiente a la herencia recibida por doña Bernarda, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, 3 y 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, estará sujeta a dicho impuesto. Por tanto, el incremento de patrimonio que se produce como consecuencia de la adquisición *mortis causa* estará no sujeto al IRPF, de conformidad con el artículo 6.4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del mismo.

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

A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Don Hilario, doña Bernarda, Lucrecia y Jaime son residentes en España y por tanto sometidos a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, cuyos artículos 8 y 9 señalan:

Artículo 8: «*Son contribuyentes por este impuesto:*

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente».*

Artículo 9.1: *«Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

- a) *Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.*

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

- b) *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

Por otra parte, don Hilario, doña Bernarda y Jaime constituyen una unidad familiar, pudiendo en su caso optar por tributar conjuntamente de conformidad con el artículo 68 de la Ley 40/1998.

Finalmente, y antes de entrar en los puntos concretos del supuesto señalar que don Hilario y doña Bernarda tendrán derecho al mínimo familiar por descendientes, siempre que cumplan los requisitos del artículo 40.

Punto 1:

De conformidad con el artículo 31.3 de la Ley 40/1998 redactado por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre:

«Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario, en la misma forma establecida para la distribución de la prima de emisión en el artículo 23 de esta ley. Por su parte el

artículo 23 señala que si bien estas cantidades tendrán la consideración de rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, se multiplicarán por el 100 por 100, no teniendo derecho a deducción por doble imposición de dividendos».

Por tanto don Hilario integrará como rendimiento de capital mobiliario:

$$5.000.000 \times 18,5\% \times (4 - 3) = 925.000$$

Doña Bernarda integrará como rendimiento de capital mobiliario:

$$5.000.000 \times 12\% \times (4 - 3) = 600.000$$

Punto 2:

La intención de don Hilario de deducirse (suponemos que por deducción por inversión en vivienda habitual, si bien en el enunciado no se indica que el préstamo sea para adquirir una vivienda) no es posible, en primer lugar por no haber pagado él mismo las cantidades, y además en segundo lugar porque en su caso no sería su vivienda habitual.

Punto 3:

En relación con el premio consistente en un vehículo debe señalarse que la Dirección General de Tributos (DGT) con fecha 9 de febrero de 2000, en contestación a consulta tributaria, ha señalado que:

«1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y otras Normas Tributarias, los premios derivados de la celebración de sorteos entre los titulares de determinadas cuentas o libretas en entidades de crédito tienen la naturaleza de ganancias patrimoniales».

Por otra parte, el artículo 11.5 de la Ley del Impuesto dispone:

«Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y supuestos análogos, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a la obtención o que las haya ganado directamente».

Al tratarse de un premio en especie, se valorará, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 de la Ley del Impuesto, esto es, por su valor normal en el mercado. A dicho valor se añadirá el ingreso a cuenta del IRPF a que están sujetas las rentas en especie, salvo que haya sido repercutido al consultante perceptor del premio.

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponde realizar por los premios satisfechos en especie que constituyen ganancias patrimoniales se calcula, según establecen los artículos 92 y 98 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, aplicando el porcentaje del 20 por 100 al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

En consecuencia, el consultante deberá computar como ganancia patrimonial la suma del valor de mercado del coche y el ingreso a cuenta practicado por la entidad de crédito, siempre y cuando éste no haya sido repercutido por la entidad financiera. Esta suma deberá ser integrada y, en su caso, compensada en la parte general de la base imponible, de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 38 de la Ley del Impuesto.

La posterior transmisión del vehículo generará una ganancia o pérdida patrimonial, por diferencia entre el valor de adquisición, sin incluir el ingreso a cuenta, y el valor de transmisión y teniendo en cuenta, si el coche ha sido utilizado, que no podrá computarse la pérdida de valor debida al uso, en virtud de lo previsto en el artículo 31.5 b) de la Ley 40/1998.

Por tanto la entidad deberá realizar un ingreso a cuenta de:

$$30.000 \times 1,2 \times 0,18 \text{ (\% vigente en 2002)} = 6.480$$

En caso de no ser repercutido el ingreso a cuenta a Jaime éste deberá declarar como ganancia patrimonial a ingresar en la Base Imponible General:

$$30.000 + 6.480 = 36.480$$

La renta obtenida por Jaime, además de obligarle a declarar, impide a sus padres disfrutar del mínimo por descendientes.

Punto 4:

La enajenación de acciones por parte de los cónyuges de la entidad «NUETECHI, S.A.» constituye una ganancia patrimonial de conformidad con el artículo 31 de la Ley 40/1998, determinándose el importe de la misma según las reglas del artículo 35.1 a) o b) según tengan o no cotización (cuestión no aclarada en el supuesto). A esta ganancia, tratándose de acciones adquiridas antes de 31 de

diciembre de 1994, le serán de aplicación las reducciones previstas en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998. Por último, la ganancia se integrará en la parte general o en la parte especial de la Base Imponible, según la misma tenga un período de generación igual o inferior al año o superior al mismo (cuestión tampoco aclarada por el supuesto).

B) Impuesto sobre el Patrimonio.

Don Hilario, doña Bernarda, Lucrecia y Jaime, de conformidad con el artículo 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, son sujetos pasivos por obligación personal por este impuesto, al ser residentes en España, debiendo tributar por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Por su parte el artículo 37 de esta ley señala:

«Están obligados a presentar declaración:

- a) Los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, cuando su base imponible, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior al mínimo exento que procediere (108.182,18 euros), o cuando no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 100.000.000 de pesetas.*
- b) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real, cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto».*

En el presente caso deberán presentar declaración, de acuerdo con los datos del supuesto, don Hilario y doña Bernarda.

Por último destacar que la vivienda habitual está exenta, hasta un importe máximo de 150.253,03 euros por contribuyente.

Punto 1:

Don Hilario y doña Bernarda deberán integrar en sus respectivas declaraciones el valor de sus participaciones en la entidad «COTESA». La valoración de estas acciones se realizará conforme a lo previsto en el artículo 15 de la ley si las mismas cotizan, o conforme a lo previsto en el artículo 16 si las mismas no cotizan.

Punto 2:

El aval prestado por don Hilario no constituye deuda en el momento actual, y por tanto no es deducible ninguna cantidad, ya que según el artículo 25 de la Ley 19/1991:

«Uno. Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

Dos. No serán objeto de deducción:

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar éste fallido. En el caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada».

Punto 3:

Jaime, en ausencia de otros bienes distintos del vehículo, no está obligado a declarar, al no alcanzar su patrimonio neto el mínimo exento, es decir, 108.182,18 euros.

Punto 4:

Don Hilario y doña Bernarda deberán integrar en sus respectivas declaraciones el valor de sus participaciones en la entidad «NUETECHI, S.A.». La valoración de estas acciones se realizará conforme a lo previsto en el artículo 15 de la ley si las mismas cotizan, o conforme a lo previsto en el artículo 16 si las mismas no cotizan.

Punto 10:

Doña Bernarda deberá integrar en su declaración el valor de sus participaciones en la entidad «BBTODOSA». La valoración de estas acciones se realizará conforme a lo previsto en el artículo 15 de la ley si las mismas cotizan, o conforme a lo previsto en el artículo 16 si las mismas no cotizan.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Antes de proceder a analizar las cuestiones puntuales del supuesto, debe señalarse que todas las sociedades («COTESA», «HITOGASA», «NUETECHISA», y «BBTODOSA») están obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, a presentar autoliquidación del Impuesto y a realizar pagos fraccionados, de acuerdo con lo previsto en el articulado de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Punto 1:

Según el artículo 15.2 c) de la LIS, los elementos transmitidos a los socios por causa de una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones se valorarán por su valor normal de mercado, debiendo la entidad transmitente que reduce capital integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos transmitidos (art. 15.3 de la LIS), practicando al efecto el correspondiente ajuste extracontable positivo como diferencia permanente. En el supuesto la reducción de capital que realiza «COTESA» es con devolución de dinero por lo que no habrá que practicar ningún ajuste extracontable.

Punto 4:

En relación a la adquisición de acciones propias por la entidad «NUETECHI, S.A.» debe señalarse que el artículo 15.10 de la LIS establece que *«la adquisición y la amortización de acciones y participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas»*, por lo que no habrá que practicar ningún ajuste extracontable.

Punto 5:

En relación al arrendamiento que realiza «HITOGASA» deben destacarse dos cuestiones:

- En primer lugar, el descuento realizado puede considerarse normal en el mercado por lo que no procederá ajuste extracontable de conformidad con el artículo 5 de la LIS.
- En segundo lugar, y respecto al cobro anticipado de la totalidad del precio del arrendamiento de conformidad con el artículo 19.1: *«Los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera»*, por lo que la entidad sólo deberá imputar al ejercicio la parte correspondiente al mismo, salvo que contablemente hubiera impu-

tado la totalidad, en cuyo caso, y de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, los ingresos imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias de un ejercicio anterior al que corresponda según la norma fiscal se imputarán fiscalmente al período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio del devengo.

Punto 12:

En relación con la adquisición de la maquinaria y la percepción de la subvención por innovación tecnológica, debe señalarse que «BBTODOSA» no tendrá derecho a la deducción en su declaración del IS por el concepto «Innovación tecnológica» prevista en el artículo 33 de la LIS, ya que la DGT con fecha 27 de febrero de 2002, en contestación a consulta vinculante, señala:

«De acuerdo con dicho artículo, se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado es la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales, tecnológicamente significativas, de los ya existentes. Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Entre los conceptos que la norma recoge como actividades de innovación tecnológica se incluye el diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

Por el contrario, no se incluyen como tales actividades de innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 33, las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva; la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

De acuerdo con lo anterior, la actividad desarrollada no puede considerarse como actividad de investigación y desarrollo ni como de innovación tecnológica por cuanto la adquisición de máquinas de tecnología avanzada, la contratación de servicios profesionales para su traslado y puesta en funcionamiento así como la correspondiente orde-

nación de las líneas de producción y formación del personal, que están excluidos de tal consideración de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 33.4 de la Ley del IS, salvo en lo que corresponda a gastos de diseño industrial o ingeniería de procesos de producción en que haya incurrido la empresa».

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

Punto 1:

La reducción de capital realizada por la entidad «COTESA» constituye hecho imponible del concepto operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Su base imponible estará constituida por el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas (arts. 19 y 25 del TR 1/1993).

Según el artículo 23 del mismo texto serán sujetos pasivos los socios por los bienes y derechos recibidos, siendo el tipo de gravamen el 1 por 100 de conformidad con el artículo 26.

Punto 2:

El préstamo concedido por la entidad financiera Banco INSOLVENTASA es una operación sujeta y exenta del IVA, de conformidad con el artículo 20.1.18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Por su parte, el aval otorgado por don Hilario en garantía del citado préstamo es una operación sujeta y exenta de la modalidad transmisiones patrimoniales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) (art. 45 del TR 1/1993).

Punto 3:

La entrega del vehículo por la entidad financiera a Jaime constituye una operación no sujeta al IVA (art. 9 de la Ley 37/1992), dado que se trata de un autoconsumo de bienes respecto a los cuales la entidad financiera no pudo deducirse el IVA soportado (art. 96 de la Ley 37/1992). Por otra parte esta entrega está no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales del ITP y AJD (art. 7.5 del TR 1/1993).

Punto 4:

La venta de acciones por parte de don Hilario y doña Bernarda es una operación sujeta y exenta de la modalidad transmisiones patrimoniales del ITP y AJD (art. 45 del TR 1/1993).

Punto 5:

El arrendamiento de la nave industrial es una operación sujeta y no exenta al IVA, siendo el lugar de realización el territorio de aplicación del impuesto (art. 70 de la Ley 37/1992), el sujeto pasivo «HITOGASA» (art. 84 de la Ley 37/1992), y el tipo de gravamen el 16 por 100 (art. 90 de la Ley 37/1992). En relación con el devengo debe tenerse en cuenta que el artículo 75.dos de la Ley del IVA señala: «No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible del impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos», por lo que el impuesto se devengará por la totalidad del precio percibido, excluido el descuento de conformidad con el artículo 68 de la citada ley.

Punto 9:

El traslado de sede social de la compañía *Blind Drunk Inc* desde EE.UU. a España es una operación sujeta a la modalidad operaciones societarias del ITP (art. 19) siendo sujeto pasivo la propia sociedad (art. 23), la base imponible el haber líquido de la sociedad el día en que se adopte el acuerdo (art. 25) y el tipo de gravamen el 1 por 100 (art. 26).

Punto 10:

Las ventas a empresarios situados en Alemania constituyen una entrega intracomunitaria exenta (art. 25 de la Ley 37/1992).

Las ventas a particulares domiciliados en Alemania tributarán en el TAI (territorio de aplicación del impuesto) si en el ejercicio anterior, o en el ejercicio en curso, las ventas a particulares alemanes no han superado 35.000 euros, o tributarán en Alemania cuando superen dicha cifra.

Los servicios de almacenamiento y distribución tributarán en Alemania de conformidad con los artículos 69 y 70, al no ser de aplicación ninguna regla especial de las contenidas en el último de los artículos mencionados.

Los servicios de comisionistas en nombre ajeno tributarán en el TAI de conformidad con el artículo 70.6 de la LIVA siendo sujeto pasivo, por inversión, «BBTODOSA» (art. 84 de la LIVA).

Punto 11:

Es lógico que no conste ningún importe en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, dado que, de conformidad con el artículo 19.5 la salida de las áreas a que se refiere el

artículo 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) de los bienes cuya adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas se hubieran beneficiado de la exención del impuesto, constituyen una operación asimilada a la importación de bienes, figurando en el supuesto en este sentido un IVA asimilado a la importación de 1.132.800 euros.

Las entregas realizadas a detallistas son operaciones sujetas y no exentas en el IVA.

Las entregas realizadas en el marco de relaciones diplomáticas o consulares están exentas (art. 22 de la LIVA).

Por la venta dentro del depósito fiscal de las 20.000 botellas de whisky, se realiza el hecho imponible operación asimilada a la importación en el momento de la salida del depósito fiscal (art. 77.dos).

Los 50.000 euros facturados por Manipulación de bebidas, S.A., es una operación sujeta y no exenta en el TAI.

Los 45.000 euros por transportes desde Escocia hasta Guadalajara constituyen un transporte intracomunitario de bienes que tributará en el TAI siempre que «BBTODOSA» haya comunicado un NIF IVA atribuido por la Administración española (art. 72 de la LIVA). «BBTODOSA» será sujeto pasivo por inversión siempre que la empresa transportista no sea residente en el territorio de aplicación del IVA (art. 84 de la LIVA).

Punto 12:

La adquisición de la maquinaria es una operación sujeta y no exenta por lo que «BBTODOSA» soportará un IVA de 1.600 euros que podrá deducir en la parte que corresponda al importe del precio no satisfecho con la subvención recibida (art. 104 de la LIVA).

No será de aplicación la exclusión prevista en el artículo 104.dos.2 d) por cuanto no se trata de subvenciones concedidas con la finalidad de financiar gastos de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, como ya explicamos en el punto 12 de la parte 3.^a

Punto 13:

El servicio de asesoramiento prestado por el abogado anglosajón se entiende realizado en el TAI, en virtud del artículo 70.5, porque el destinatario es una empresa del grupo o porque el abogado tiene un establecimiento permanente en España desde el que se presta el servicio si el que contrata es don Hilario como particular (art. 69 de la LIVA).

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES*Punto 3:*

Aunque en el enunciado no se hace referencia alguna sobre el particular, podría señalarse aquí que, según lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (LIE), cuando se solicite la matriculación en España del vehículo con que ha sido agraciado el hijo menor de don Hilario, lo que será obligatorio en el supuesto de que el vehículo vaya a ser utilizado en territorio español, para circular por vías y terrenos públicos, por parte de personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España, se producirá el devengo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El sujeto pasivo de este impuesto será la persona (física o jurídica) a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación.

La base imponible estará constituida por el importe que, con ocasión de la adquisición del medio de transporte, se haya determinado como base imponible a efectos del IVA.

El tipo impositivo, si el vehículo se matricula en cualquier Comunidad Autónoma española distinta de Canarias, donde los tipos impositivos son un punto porcentual inferiores, será el 7 o el 12 por 100, en función de la cilindrada del vehículo (si es inferior a 1.600 c.c. y está equipado con motor de gasolina o inferior a 2.000 c.c. y está equipado con motor diesel el tipo será el 7%. En los demás casos el tipo impositivo será del 12%).

El impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por parte del sujeto pasivo, en la Entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la AEAT, o Administraciones dependientes de la misma, en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo o, si la declaración-liquidación lleva adheridas las etiquetas identificativas del NIF del sujeto pasivo, en cualquier Entidad colaboradora autorizada de la provincia correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Para efectuar la autoliquidación deberá utilizarse el modelo 565, y, salvo que resultara de aplicación alguno de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en los artículos 65 y 66 de la LIE, para efectuar la matriculación definitiva del vehículo, y con carácter previo a la misma, será preciso acreditar el pago del impuesto ante la Jefatura Provincial de Tráfico, mediante el ejemplar para la Administración del modelo 565, debidamente validado por la Entidad colaboradora en la que se haya efectuado el ingreso.

Punto 10:

Según el enunciado «BBTODOSA» (que según el punto 9 inicia su actividad en 2002) tiene dos líneas de productos: productos de perfumería y whisky.

En relación con los productos de perfumería, el enunciado no indica si los fabrica (aunque habla de «sus productos») y los distribuye o simplemente distribuye productos de perfumería fabricados por otros.

En el primer caso «BBTODOSA», como fabricante de productos de perfumería, posiblemente precisará adquirir alcohol como materia prima para la fabricación de algunos de «sus productos».

Ese alcohol, por estar destinado a usos distintos al de consumo humano por ingestión, estará exento del Impuesto Especial sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, pero para ello «BBTODOSA» deberá adquirirlo bien totalmente desnaturalizado o bien parcialmente desnaturalizado (exenciones contempladas en los apartados 1 y 2 del art. 42 de la LIE), siguiendo, según sea el caso, alguno de los procedimientos establecidos en los artículos 73 a 75 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995 (RIE). En todos los supuestos será preciso, para que «BBTODOSA» pueda recibir el alcohol desnaturalizado que necesite, que la empresa se haya inscrito en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales correspondiente al lugar en el que se ubique la fábrica de productos de perfumería, obteniendo el oportuno CAE (código de actividad y establecimiento), constituyendo, en su caso, la oportuna garantía, y estando, en todo caso, obligada a justificar el uso dado al alcohol desnaturalizado que reciba.

En el caso de que la actividad de «BBTODOSA» se limite a la simple distribución de productos de perfumería fabricados por otros, la empresa no estará obligada a seguir procedimiento alguno en relación con el alcohol contenido en los productos de perfumería que distribuya, y ello tanto si dichos productos los adquiere a un fabricante español, a un fabricante de otro Estado miembro de la Unión Europea o a un fabricante ubicado en un país tercero, pudiendo señalarse que, en este último caso, la importación estará exenta del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.6 de la LIE.

En relación con la distribución de productos de perfumería (sean o no fabricados por «BBTODOSA»), la empresa no está obligada a seguir procedimiento de Impuestos Especiales en relación con el alcohol contenido en los productos que distribuya, tanto si sus clientes están establecidos en España como si lo están en otros Estados miembros de la Unión Europea y tanto si sus clientes son empresarios como si son particulares.

Punto 11:

En relación con las bebidas alcohólicas, el supuesto señala expresamente que se dedica sólo a su comercialización y distribución y que su producto estrella (y único, al parecer, a tenor de lo que se dice en el segundo párrafo de este punto 11) es el whisky *The Scotch Piper* que recibe desde la destilería escocesa en la que se fabrica.

Según el enunciado «BBTODOSA» es titular de un depósito fiscal en Guadalajara, en el que se almacena el whisky que recibe de Escocia. Ello implica que la empresa deberá haber obtenido la

correspondiente autorización del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales para la constitución de un depósito fiscal y haber inscrito el establecimiento en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Guadalajara, previa constitución de la correspondiente garantía, por un importe mínimo de 60.101,21 euros (arts. 11, 40 y 43 del RIE). Tras dicha inscripción, la Oficina Gestora entregará a «BBTODOSA» una tarjeta de inscripción en el registro territorial, en la que figurará el CAE del establecimiento.

Disponer de ese CAE es lo que permitirá que «BBTODOSA», según lo dispuesto en el artículo 1.11 del RIE y en las condiciones señaladas en el resto del articulado del Reglamento, pueda recibir, al amparo de documentos de acompañamiento, y almacenar en el depósito fiscal de Guadalajara, en régimen suspensivo de Impuestos Especiales, las expediciones de whisky procedentes de la destilería escocesa.

Nada dice el supuesto sobre el particular por lo que hemos de suponer que «BBTODOSA» habrá cumplido correctamente con las obligaciones que impone el RIE (básicamente en los arts. 31, 32 y 50) a los receptores de productos amparados en documentos de acompañamiento procedentes de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Tampoco dice nada el supuesto en relación con las marcas fiscales que habrán debido ser adheridas a todas las botellas de whisky salidas del depósito fiscal de Guadalajara (dado que, según el enunciado, ninguna salida de dichas salidas lo es con destino a otro depósito fiscal o a la exportación). Suponemos por tanto que se habrá cumplido correctamente con esta obligación en los términos establecidos en el artículo 26 del RIE (posibilita, y regula el procedimiento a seguir en cada caso, que las marcas fiscales sean adheridas en la destilería escocesa de origen o en el depósito fiscal de Guadalajara) y que todas las botellas salidas del depósito fiscal llevaban adheridas las precintas reglamentarias.

Según el artículo 7 de la LIE, el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas se devengará (en 2002, como indica el enunciado, al tipo impositivo de 739,97 euros por hectolitro de alcohol puro contenido en el whisky) en el momento de la salida del whisky del depósito fiscal de Guadalajara (dado que el enunciado no indica que se haya autoconsumido whisky en el interior del depósito fiscal ni que se hayan producido salidas con destino a otros depósitos fiscales o a la exportación).

Según los datos del enunciado, en el año 2002 han tenido lugar, en el depósito fiscal de «BBTODOSA», los siguientes movimientos de whisky:

Recepciones de whisky de Escocia: 2.500.000 botellas de whisky de un litro de capacidad y con una graduación alcohólica del 40 por 100. Nada dice el supuesto del modo de transporte, del número de expediciones recibidas ni, por tanto, del número de documentos de acompañamiento que las ampararon.

Salidas de whisky: todas las botellas recibidas de Escocia, es decir, 2.500.000 (ya que según el enunciado a 31 de diciembre las existencias de whisky en el depósito fiscal son CERO).

El destino de ese whisky, según el enunciado, fue el siguiente:

- a) 120.000 botellas fueron enviadas a un almacén fiscal de Getafe.
- b) 20.000 botellas fueron vendidas, dentro del depósito fiscal, a «DISTRIBUCIONES ESPIRITUOSAS, S.A.».
- c) 2.360.000 botellas (es decir, el resto de las salidas) corresponden a ventas a detallistas, tal como indica el enunciado («la mayor parte de las salidas desde el depósito corresponden a ventas que la empresa realiza a detallistas»).

a) En relación con las 120.000 botellas enviadas al almacén fiscal de Getafe (a razón de 10.000 botellas al mes) hay que hacer las siguientes precisiones:

A un almacén fiscal de bebidas alcohólicas se le pueden enviar botellas de whisky con exención del Impuesto Especial, pero provistas de las reglamentarias precintas y amparando cada expedición con el oportuno documento de acompañamiento.

Sin embargo, según el propio enunciado, el establecimiento de Getafe fue autorizado como almacén fiscal a partir del 1 de junio de 2002, por lo que las 50.000 botellas enviadas desde el 1 de enero al 31 de mayo de 2002 no podían beneficiarse de la exención del impuesto, aunque su circulación hubiera sido amparada indebidamente e innecesariamente con documentos de acompañamiento.

Por lo tanto, y sin perjuicio de la imposición de las sanciones tributarias que pudieran proceder, «BBTODOSA» es responsable del pago del Impuesto Especial correspondiente a esas 50.000 botellas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8.6 de la LIE, dado que durante los cinco primeros meses de 2002 el establecimiento de Getafe no era un destinatario facultado para recibir bebidas alcohólicas con exención del impuesto.

La cuota correspondiente a esas 50.000 botellas de un litro de whisky de 40° GL es la siguiente:

Volumen de alcohol puro (en hectolitros): $(50.000/100) \times 0,4 = 200 \text{ HI}$

Cuota: $200 \times 739,97 = 147.994,00 \text{ €}$

En relación con las 70.000 botellas enviadas al almacén fiscal entre junio y diciembre de 2002, «BBTODOSA» no tendrá responsabilidad alguna, siempre que pueda acreditar, en especial mediante el ejemplar 3 del documento de acompañamiento, que el whisky fue correctamente recepcionado por el almacén fiscal de destino.

b) En relación con las 20.000 botellas vendidas, dentro del depósito fiscal, a «DISTRIBUCIONES ESPIRITUOSAS, S.A.», cabe señalar que la operación de venta no supuso el devengo del Impuesto Especial, al no materializarse, en aquel momento, la salida del whisky del depósito fiscal (en los 4 euros/botella no se incluía, por tanto, cuota alguna por Impuesto Especial –ni tampoco por IVA, al tratarse de una entrega exenta de este impuesto por encontrarse el whisky en régimen de depósito distinto del aduanero–).

El devengo del Impuesto Especial correspondiente a estas 20.000 botellas se produjo más adelante cuando «DISTRIBUCIONES ESPIRITUOSAS, S.A.» envió «su whisky» a sus supermercados de Valladolid. El sujeto pasivo de este impuesto no fue el entonces ya propietario del whisky sino el titular del depósito fiscal (tal como establece el art. 8.1 a de la LIE), esto es, «BBTODOSA», que debió repercutirlo sobre «DISTRIBUCIONES ESPIRITUOSAS, S.A.» (art. 14 de la LIE) y autoliquidarlo e ingresarlo (arts. 18.1 y 4 de la LIE y 44 del RIE).

La cuota correspondiente a esas 20.000 botellas de un litro de whisky de 40° GL es la siguiente:

Volumen de alcohol puro (en hectolitros): $(20.000/100) \times 0,4 = 80$ HI

Cuota: $80 \times 739,97 = 59.197,60$ €

c) En relación con los 2.360.000 botellas de whisky vendidas a detallistas cabe señalar que, a medida en que se produjo su salida del depósito fiscal, se produjo el devengo del Impuesto Especial, siendo siempre «BBTODOSA» el sujeto pasivo.

La cuota correspondiente a esos 2.360.000 botellas de un litro de whisky de 40.º GL es la siguiente:

Volumen de alcohol puro (en hectolitros): $(2.360.000/100) \times 0,4 = 9.440$ HI

Cuota: $9.440 \times 739,97 = 6.985.316,80$ €

Por lo tanto, las cuotas del Impuesto Especial sobre Alcohol y Bebidas Derivadas devengadas en 2002 como consecuencia de las salidas de whisky del depósito fiscal de «BBTODOSA», y de las que esta empresa era sujeto pasivo, fueron, en total:

$147.994,00 + 59.197,60 + 6.985.316,80 = 7.192.508,40$ €

Según el enunciado, la empresa ingresó en 2002, en concepto de Impuesto Especial sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, un total de 985.316,80 euros.

Esa cifra es curiosamente parecida a los 6.985.316,80 euros correspondientes a los 2.360.000 botellas vendidas a detallistas (son justamente 6 millones de euros más) por lo que podría tratarse de un error en el enunciado.

Si se trata de un error del enunciado (es decir, si «BBTODOSA» hubiera ingresado 6.985.316,80 euros), faltarían por ingresar: $147.994,00 + 59.197,60 = 207.191,60$ euros, y procedería llevar a cabo la correspondiente liquidación tributaria, incluyendo los intereses de demora compensatorios y con imposición de una sanción por una infracción tributaria grave del artículo 79 de la Ley General Tributaria (LGT).

Si no se tratara de un error (es decir, si «BBTODOSA» ingresó 985.316,80 euros), faltaría por ingresar 6.207.191,60 euros y procedería liquidar esa cuota más los intereses compensatorios, con imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave.

PARTE 6.ª ASPECTOS CONTABLES

Aspectos contables.

Apartado 1

La empresa «COTESA» es la sociedad dominante del grupo que dicha sociedad forma con «HITOGASA», que es la sociedad dependiente. El dominio es absoluto ya que la dominante o matriz posee el 100 por 100 de las acciones de la dependiente o filial. Por todo ello deberían formular estados financieros consolidados del grupo integrando las cuentas por el método de integración global. No obstante dependiendo de las cifras de activos, ventas y número de empleados, cabe la posibilidad de que no estén obligadas a formular cuentas consolidadas por no superar los límites que establece la normativa mercantil.

En relación con la devolución de los fondos propios a los accionistas por una cuantía de 20 millones de euros (5 millones de acciones \times 4 euros por acción) la operación debe hacerse cumpliendo todos los requisitos que establece la Ley de Sociedades Anónimas, fundamentalmente la aprobación por parte de la Junta General de Accionistas y cumplimiento de plazos para garantizar los derechos de los acreedores que tienen derecho de oposición al haber devolución de aportaciones a los accionistas.

Dado que el capital es de 15 millones de euros la reducción de los fondos propios debería realizarse disminuyendo las reservas y no sólo el capital. La solución más razonable sería reducir tanto el capital como las reservas en la misma proporción que tengan estas partidas que desconocemos. Si tenemos en cuenta que el valor de mercado es de 20 euros por acción, éste representa 6,66 veces su valor nominal (20/3). La proporción que se podría aplicar sería reducir el capital en 3 millones (20/6,66) y las reservas en 17 millones.

El asiento contable tendría el siguiente esquema:

20.000.000	{	<i>Reservas</i> <i>Capital Social</i>	a	<i>Tesorería</i>	20.000.000
			x		

Apartado 4

La adquisición de acciones propias por parte de «NUETECHI» debe entenderse que se realiza previo acuerdo de reducción de capital ya que el máximo que autoriza la Ley de Sociedades Anónimas como adquisición transitoria de acciones propias es de un 10 por 100.

Dado que el total de acciones adquiridas por la propia sociedad es de un 25 por 100 los asientos contables serían los siguientes:

25.000.000		<i>Acciones propias para reducción de capital</i>		a	<i>Tesorería</i>	25.000.000
			x			
25.000.000	{	<i>Capital Social</i> <i>Reservas</i>		a	<i>Acciones propias para reducción de capital</i>	25.000.000
			x			

La reducción del capital se hará por el valor nominal de las acciones propias adquiridas, cargándose la diferencia en Reservas.

Apartado 5

El importe satisfecho por anticipado del arrendamiento de 30 años deberá contabilizarse por parte de la empresa arrendataria como una inversión en una cuenta de inmovilizado que se imputará a resultados durante los 30 años de la operación. A estos efectos podría utilizarse una cuenta del subgrupo 27 del Plan General de Contabilidad denominado Gastos a distribuir en varios ejercicios o una cuenta de Inmovilizado inmaterial que recoja el derecho de arrendamiento de la empresa.

Para nuestra empresa «HITOGASA» el importe recibido se registrará en una cuenta del subgrupo 13, Ingresos a distribuir en varios ejercicios que se llevará a resultados en los 30 años en que se devengará el ingreso, aunque su cobro se realice en el año 2002.

Apartado 7

Aunque se ha pagado el IVA correspondiente a la liquidación del tercer trimestre del ejercicio 2002 debería contabilizarse como Gasto extraordinario la cantidad correspondiente al recargo de apremio, y como Gastos financieros los intereses devengados por el retraso en el pago. En caso de no haber sido satisfecho debería dotarse la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

Apartado 12

La subvención recibida, de acuerdo con la norma de valoración 20.^a de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, debe registrarse como un ingreso a distribuir en varios ejercicios que se imputará a resultados en la misma proporción en que se amortice el inmovilizado vinculado a dicha subvención. Dado que la empresa ha registrado la subvención como menor coste del inmovilizado procederá realizar el siguiente ajuste:

8.000.000	<i>Maquinaria</i>		a	<i>Subvenciones de capital</i>	8.000.000
		x			

Lógicamente la base de amortización es de 10.000 y no de 2.000, por lo que habría que ajustar las amortizaciones realizadas para ajustarlas a la base correcta, así como imputar la parte proporcional de la subvención en la misma proporción que la amortización practicada. Dado que no conocemos la fecha de adquisición de la maquinaria, no es posible cuantificar ambas cifras.

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

Punto 6:

El procedimiento de comprobación e investigación respecto de la empresa «HITOGA, S.A.» se ha iniciado de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RGIT), según el cual:

«Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán:

- a) *Por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección...».*

En cuanto a la naturaleza del acto de inclusión en un Plan de Inspección sectorial o desagregado, el mencionado Reglamento precisa en su exposición de motivos que: *«La planificación de las actuaciones inspectoras se concibe como criterio básico en el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos. En efecto, esta planificación supone no sólo el establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino una regulación concreta acerca de qué titulares de Órganos han de decidir en cada caso y de forma sucesiva o eslabonada los contribuyentes objeto de las actuaciones inspectoras. De este modo la planificación no sirve sólo a los fines de una correcta organización interna de la Inspección, sino también al principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras».*

Por su parte, el apartado 1 del artículo 19 del RGIT dispone que el Ministerio de Economía y Hacienda elaborará anualmente un Plan Nacional de Inspección utilizando, a tal efecto, el oportuno apoyo informático, con base en criterios de oportunidad, aleatoriedad u otros que estime pertinentes, y a continuación en el apartado 3, de dicho artículo, se aclara que el Plan Nacional de Inspección establecerá los criterios sectoriales o territoriales, cuantitativos o comparativos, o bien de cualquier otra especie que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios cerca de los cuales hayan de efectuarse las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información para el próximo año, y el apartado 4 añade que, una vez aprobado el Plan Nacional de Inspección y de acuerdo con los criterios recogidos en él, los órganos que hayan de desarrollar las correspondientes actuaciones inspectoras formarán sus propios planes de inspección, los cuales se desagregarán mediante comunicación escrita en planes de cada funcionario, equipo o unidad de inspección.

Por su parte, el apartado 6, de dicho artículo 19, dispone que *«los planes de los Órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad».*

Según ha matizado el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de octubre de 2000 (Rec. n.º 505/1993), lo afirmado en el artículo anteriormente transcrito no ha quedado desvirtuado por lo ordenado, con posterioridad, por el artículo 26 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), que dispone: *«La Administración Tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección».*

En dicha sentencia el Tribunal Supremo ha señalado que lo prescrito en el artículo 26 de la LDGC no lleva consigo la obligación de notificar a todos y cada uno de los contribuyentes incluidos en el Plan concreto de Inspección el hecho de su inclusión, *«lo cual es totalmente lógico, pues*

lo contrario dejaría inerte a la Inspección de Hacienda, por cuanto enterados los contribuyentes que van a ser objeto en el año de que se trata de actuaciones de comprobación e investigación procederían inmediatamente a presentar las correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, lo cual equivaldría a una permanente "amnistía" fiscal de las sanciones».

Consecuentemente, puede concluirse que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible ni en reposición ni en vía económico-administrativa.

Por lo que respecta al precinto por los órganos de inspección de un equipo de tratamiento de datos, se trata de la adopción de una medida cautelar para la conservación de documentación y otros elementos de prueba.

Este tipo de medidas cautelares se regulan en los artículos 142.3 de la LGT y 35 del RGIT.

Al amparo de los preceptos anteriores, la Inspección podrá, para garantizar la conservación de los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético que tengan relación con el hecho imponible, y en general de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, adoptar las medidas que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración.

Las principales características de las medidas cautelares serían las siguientes:

- Son medidas excepcionales y temporales, que tienen una finalidad de garantía o aseguramiento de carácter provisional. Por ello, las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción.
- Han de ser proporcionales al fin que se persiga o al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán medidas cautelares que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Estas modalidades de medidas cautelares pueden combinarse entre sí. Así, como ocurre en el supuesto aquí analizado, puede efectuarse un precinto seguido del depósito.

La adopción de las medidas cautelares, así como la índole de éstas, debe documentarse en diligencia (art. 47.3 i del RGIT).

Puesto que en este caso las medidas consisten en el precinto del equipo seguido de su depósito, debe identificarse de forma completa en la diligencia al depositario y la aceptación expresa del cargo. Lo más frecuente es que, como sucede en el supuesto planteado, se designe como depositario al obligado tributario objeto de comprobación.

Asimismo, conviene tener en cuenta que existe algún pronunciamiento judicial que entiende que cuando no se ha aceptado expresamente el cargo de depositario no incurre posteriormente en el delito de desobediencia en caso de alteración del precinto o desaparición del objeto depositado. Por tanto, si acepta la designación como depositario, es conveniente recoger expresamente en la diligencia las siguientes menciones:

- La aceptación expresa de su designación como depositario.
- La orden explícita que en ese acto se le da por la Inspección actuante de conservación en el mismo estado en que se le entregan, con prohibición de su uso, los elementos depositados y a disposición de la Inspección.
- La posibilidad que el depositario tiene de incurrir en el delito de desobediencia tipificado en el artículo 556 del Código Penal para el caso de incumplimiento de las obligaciones inherentes al depósito y a las prohibiciones de uso que se le imponen y, en su caso, del delito de infidelidad en la custodia de documentos o quebrantamiento de precintos a que se refiere el artículo 414 del mismo cuerpo legal.

Finalmente, indicar que, frente a la adopción de las medidas cautelares, debe admitirse reclamación económico-administrativa, precedida o no del potestativo recurso de reposición, lo que debería hacerse constar igualmente en la diligencia extendida con motivo de su adopción. Con ocasión de tales recursos, el obligado tributario podría plantear si se han respetado o no los límites a que están sujetas dichas medidas cautelares, esto es: que sean proporcionadas a la finalidad que con las mismas se pretenda obtener, que no se adopten medidas que pudieran causar perjuicios de imposible o difícil reparación y que se proceda a su levantamiento tan pronto como desaparezcan los motivos que dieron lugar a su adopción.

Por último, en el supuesto planteado resulta de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 25.3 del RGIT, según el cual los sujetos pasivos podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente. Asimismo, como aquí sucede, los asesores podrán actuar como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder. Al respecto, dispone el artículo 43.2 de la LGT que para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del sujeto pasivo (como lo serían las obligaciones derivadas del depósito) y solicitar devoluciones o reembolsos deberá acreditarse la representación por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente.

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

Punto 7:

La empresa «HITOGA, S.A.» presenta la autoliquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2002, con fecha 15 de enero de 2003, habiendo finalizado el período voluntario el 20 de octubre de 2002, sin que por parte de la Administración tributaria hubiera mediado requerimiento previo.

Así las cosas, resulta aplicable el régimen de recargos previsto en el artículo 61.3 de la LGT: siendo el retraso inferior a tres meses, se aplicará sobre el total importe resultante de la autoliquidación (14.000 euros) un recargo único del 5 por 100, con exclusión tanto de las sanciones como de los intereses de demora que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Dicho recargo será liquidado posteriormente por la Administración tributaria (por ello hay que entender que la solicitud de aplazamiento no se refiere al mismo sino que sólo comprende los 8.000 euros) y para su ingreso se concederá el correspondiente período voluntario según las letras a) o b) del artículo 20 del Reglamento General de Recaudación (RGR), en función de la fecha en que su liquidación sea notificada a «HITOGA, S.A.».

En la liquidación del recargo del artículo 61.3 de la LGT podría la Administración prescindir del trámite de audiencia puesto que, de conformidad con el artículo 22.2 de la LDGC, no figuran en el procedimiento ni son tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones o pruebas que las aducidas por el propio interesado.

Punto 8: Competencia territorial de los órganos de gestión de la Administración tributaria estatal o de la Comunidad Foral de Navarra.

El artículo 45.2 de la LGT establece que cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto sin que dicho cambio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria.

Por su parte, el artículo 38 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra con el Estado, modificada por Ley 19/1998, de 15 de junio, dispone que:

«1. Las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se regula en el artículo 45 de este Convenio.»

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de residencia o de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el impuesto.

2. a) Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el punto b) siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

b) No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio, y en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio».

Asimismo, es preciso reseñar que tratándose, como parece ocurrir en el presente supuesto de don Tolentino, de una persona física que no tenga la consideración fiscal de empresario, de profesional o de reenedor, el cauce procedimental previsto para la comunicación del cambio de domicilio fiscal es el siguiente: dicha variación se debe comunicar a través de la declaración anual del IRPF.

En el presente supuesto, si bien don Tolentino no comunicó a la Administración tributaria estatal el cambio de residencia a Navarra, tal como exige el artículo 38 del Convenio Económico, lo cierto es que sí presentó ante la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2000. Partiendo de este hecho, pueden plantearse dos hipótesis: que en la citada autoliquidación del año 2002 don Tolentino haya consignado el nuevo domicilio o bien que en la autoliquidación todavía figure el domicilio anterior.

En la primera de las hipótesis planteadas, debería entenderse (así lo hace, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en sentencia de 6 de marzo de 2001) que el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante la Administración tributaria de la Hacienda Foral de Navarra equivale a la preceptiva obligación de comunicación de cambio de residencia o domicilio fiscal impuesta tanto por el precepto del Convenio Económico anteriormente indicado, como por el artículo 45 de la LGT.

Partiendo, entonces, de que el domicilio fiscal de don Tolentino estaba situado en Navarra, y que este domicilio determina la competencia del órgano de gestión actuante (art. 93 de la LGT), conforme a lo dispuesto en los artículos 3, 4, 8.1 y 38.1 del Convenio, la competencia por razón del territorio para la gestión del referido Impuesto y período impositivo estaría atribuida a la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra y no a la del Estado.

Como consecuencia de lo anterior, aun cuando hubieran transcurrido los plazos para impugnar el embargo de la cuenta bancaria, podría iniciarse, bien de oficio bien a instancia de parte, un expediente de devolución de ingresos indebidos de acuerdo con el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre (constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos la duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias).

En la segunda de las hipótesis planteadas, esto es, que don Tolentino consignase en la auto-liquidación de IRPF 2000 el domicilio anterior de Pozuelo de Alarcón, habría incumplido su obligación de comunicar expresamente el cambio de domicilio fiscal, cambio este que hasta su expresa declaración (en el año 2002) no surte efectos. En tal caso, sin perjuicio de la iniciación de un expediente de cambio de domicilio y de un expediente sancionador por infracción tributaria simple al amparo del artículo 78.1 de la LGT, el ingreso efectuado en su día en la Comunidad Foral de Navarra no habría tenido efecto liberatorio para el deudor (art. 19.2 del RGR), por lo que serían procedentes las actuaciones llevadas a cabo por la AEAT, teniendo no obstante tal ingreso la consideración de indebido, por lo que también podría instarse su devolución al amparo del antedicho Real Decreto 1163/1990.

Punto 9: Posibilidad de que doña Bernarda ceda en prenda la devolución que tiene solicitada de la AEAT por el IRPF del año 2001.

El artículo 36 de la LGT recoge en los siguientes términos el denominado principio de inderogabilidad de la obligación tributaria:

«La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

Este último inciso del citado artículo 36 de la LGT debe ponerse en relación con el artículo 1.255 del Código Civil, que consagra el principio de libertad de pactos al establecer que «*los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público*».

Teniendo en cuenta las disposiciones anteriores, debería rechazarse la posibilidad de la cesión pretendida por doña Bernarda. En este sentido, pueden destacarse las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de fechas 26 de junio de 1997 y 13 de abril de 1999.

En la última de las resoluciones citadas puede leerse literalmente lo siguiente:

«En primer lugar debe señalarse que, según doctrina reiterada de este Tribunal como la sentada recientemente en su Acuerdo de 28 de enero de 1999 (RG 738-98), (...), es evidente que en el presente caso se está en presencia de un pacto entre particulares que podrá, ciertamente, surtir efectos entre sus partes derivándose del mismo los derechos y obligaciones que sean procedentes, pero que varía "la posición del sujeto pasivo", como expresamente señala el artículo 36 de la LGT, pues aunque en el convenio en cuestión no se transmite la "condición" de ese sujeto, sí se altera hasta el punto, obviamente esencial, de que los derechos dimanantes de esa condición se le anulan y transfieren a un tercero, con la pretensión de que la Administración Pública se vea obligada a cumplimentar ese convenio efectuando el pago correspondiente a la devolución tributaria de que era titular, a alguien cuya relación con la Administración era inexistente y que solamente podía invocar el contenido de un convenio privado de cesión de crédito que no por protocolizado públicamente podía obligar a la Administración en la forma pretendida por el solicitante, tanto más cuanto que, como señalan el Centro Gestor y el Tribunal de Instancia, las devoluciones del IVA se hacen de oficio al declarante por mandato del artículo 115 de la Ley 37/1992, lo que tampoco puede ser objeto de transacción entre particulares. Es obvio, por otra parte, que el recurrente confunde "cesión de crédito" con sucesión de titularidad del mismo por causas específicas y tasadas como la extinción de una persona jurídica o el fallecimiento de una física, supuestos en los que no hay un acto de transmisión negocial de derechos sino una desaparición de su titular con adjudicación al causahabiente que legalmente procede de esos derechos.

Precisamente la legislación especial que cita el recurrente –como la de Contratos del Estado– viene a reforzar la tesis de que, a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento jurídico privado, en el que los derechos son transmisibles salvo los personalísimos o los expresamente exceptuados, en el público rige el principio opuesto y los derechos no lo son salvo en la forma y casos que expresamente se prevean, y aquí, según se ha visto, están prohibidos tanto por la Ley General en la materia como por la específica del tributo en cuestión (...).

PARTE 9.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

Punto 7:

A) Presentación de la autoliquidación extemporánea correspondiente al tercer trimestre del IVA período 2002 con solicitud simultánea de aplazamiento y providencia de apremio notificada con fecha 10 de febrero de 2003.

Según el artículo 48.1 del RGR, podrá aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, tanto en período voluntario como ejecutivo, previa solicitud de los obligados, cuando, como parece ocurrir en el presente supuesto, su situación económico-financiera, que será discrecionalmente apreciada por la Administración tributaria, les impida transitoriamente efectuar el pago de sus débitos.

El IVA es una deuda tributaria aplazable (art. 49.1 del RGR).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 97.3 del RGR, aprobado mediante Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, la solicitud de aplazamiento se entiende formulada en período voluntario.

En consecuencia, en este caso resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 51.6 del RGR el cual *«cuando la solicitud se presente en período voluntario, si al término de dicho plazo estuviere pendiente de resolución no se expedirá certificación de descubierto»*.

Por tanto, aun cuando la notificación de la providencia de apremio haya sido correctamente practicada según el artículo 105.4 de la LGT, la providencia es improcedente al haberse presentado la solicitud de aplazamiento en período voluntario.

B) Requerimiento de la AEAT instando la presentación de compromiso irrevocable de aval, debido a que la solicitud carecía de dicha documentación.

El artículo 51.3 del RGR establece los documentos que deben acompañar a la solicitud de aplazamiento, que son los siguientes:

- a) El modelo oficial de autoliquidación debidamente cumplimentado.
- b) Compromiso irrevocable de aval solidario de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca.
- c) En su caso, los documentos que acrediten la representación.
- d) El solicitante podrá acompañar a su instancia los demás documentos o justificantes que estime oportunos en apoyo de su petición.

Lo anterior debe ponerse en conexión con lo previsto en el mismo artículo 51, apartado 7, del RGR, que señala que si la solicitud no va acompañada de alguno de los documentos señalados, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento requerirá al solicitante para que, en plazo de 10 días, acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que si así no lo hiciere, se le tendrá por desistido de su solicitud, archivándose sin más trámite la misma.

En particular, si, como ocurre en el presente caso, se hubiera presentado la solicitud dentro del período voluntario, se le advertirá de que si el plazo reglamentario de ingreso hubiera transcurrido al finalizar el referido plazo de 10 días, no habiéndose efectuado el pago ni aportado los documentos solicitados, se exigirá dicha deuda por vía de apremio, con los recargos e intereses correspondientes.

A la vista de los anteriores preceptos, puesto que «HITOGA, S.A.» incumple absolutamente el requerimiento de aportación de documentos en el plazo de los 10 días hábiles que le habrá concedido al efecto la AEAT (plazo que comenzará a contarse desde el 1 de marzo de 2003), una vez transcurrido dicho plazo se habrán producido los siguientes efectos: se le habrá tenido por desistida de su solicitud, archivándose la misma sin más trámite, no siendo precisa resolución expresa de la solicitud de aplazamiento y se habrá iniciado el período ejecutivo (en este mismo sentido, resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de septiembre de 2001).

Así las cosas, la empresa procede a ingresar los 8.000 euros con fecha 30 de marzo de 2003. Este ingreso se considera efectuado ya en el período ejecutivo. No obstante, como parece haberse realizado antes de que le haya sido notificada la oportuna providencia de apremio, le será aplicable sólo un recargo de apremio del 10 por 100, sin exigencia de los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo (art. 127.1 de la LGT).

Punto 8:

Sin perjuicio de lo señalado en la Parte 7.^a relativa a los procedimientos de gestión, según los artículos 126 de la LGT y 97 del RGR, el período ejecutivo se inicia para las deudas liquidadas por la Administración el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para su ingreso.

Iniciado el período ejecutivo, la Administración efectuará la recaudación de las deudas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y se le requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente. Si el deudor no hiciere el pago dentro de los plazos del artículo 108 del RGR, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndosele así en la providencia de apremio (art. 127 de la LGT).

El orden del embargo es el establecido en los artículos 131 de la LGT y 112 del RGR, figurando en primer lugar precisamente el dinero en efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.