

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm.
CONTABILIDAD		23/2002

INMACULADA DE BENITO CÁMARA

*Profesora de Contabilidad del CEF
Máster en Dirección Económico-Financiera*

ANTONIO LONGAS LAFUENTE

*Inspector de Hacienda del Estado
Licenciado en Derecho*

Sumario:

Abreviaturas.

ENUNCIADO.

SOLUCIÓN:

- Parte I: Procedimiento recaudatorio y aspectos jurídicos civiles, mercantiles, penales y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del Informe.
- Parte II: Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Parte III: Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y al Impuesto sobre el Patrimonio.
- Parte IV: Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte V: Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Parte VI: Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte VII: Aspectos contables.
- Parte VIII: Aspectos relacionados con los Procedimientos de la Inspección de los Tributos y de Gestión Tributaria.

[3.º Ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Convocatoria: 14 de diciembre de 2000 -Resolución de 15 de noviembre de 2001-)].

ABREVIATURAS

AEAT:	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AN:	Audiencia Nacional.
BOICAC:	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
CAC:	Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento (CEE) número 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992.
DGT:	Dirección General de Tributos.
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ILEE.:	Impuestos Especiales.
IMT:	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
IP:	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
ITP y AJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT:	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
LIE:	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
LIP:	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
LIRNR:	Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y normas tributarias.
LIRPF:	Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
LIS:	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LITP:	Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LIVA:	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LSA:	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
PGC:	Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
RGIT:	Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
RGR:	Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
RIE:	Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.
RIRPF:	Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
RIS:	Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RIVA:	Real Decreto 1264/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
TEAC:	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TS:	Tribunal Supremo.
TSJ:	Tribunal Superior de Justicia.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

El representante de los contribuyentes que aparecen en el supuesto ha acudido a un servicio de información integral del Ministerio de Hacienda para que le informen sobre las cuestiones que se plantean más adelante. Usted, como responsable de ese servicio, deberá analizar las cuestiones planteadas y estructurar su contestación en las diferentes partes que se citan a continuación, teniendo en cuenta que la información que se le suministra puede afectar a varias partes:

- Parte I: Procedimiento recaudatorio y aspectos jurídicos civiles, mercantiles, penales y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- Parte II: Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Parte III: Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes y al Impuesto sobre el Patrimonio.
- Parte IV: Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte V: Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido, y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Parte VI: Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- Parte VII: Aspectos contables.
- Parte VIII: Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos y de Gestión Tributaria.

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, en la parte correspondiente del informe, los hechos producidos, su calificación jurídica y sus efectos.

Debe considerar que la contabilidad de las sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades español se lleva de acuerdo con el Plan General de Contabilidad y que todas las operaciones están correctamente contabilizadas según la información que, en cada caso, se suministra. Cuando ello no sea así, se le indicará expresamente. No es necesario realizar ajustes ni anotaciones contables, pero sí señalar las implicaciones contables cuando considere que alguna operación no está contabilizada o lo está incorrectamente.

Debe hacer abstracción de las normas que pudieran estar vigentes en años anteriores y aplicar, a todas las cuestiones planteadas, únicamente las normas en vigor en la actualidad.

Todas las cuestiones relativas al IVA, incluidas las referentes al IVA derivado del tráfico internacional, se contestarán únicamente en el cuadernillo de respuestas de la parte V.

Finalmente, debe tener en cuenta que sólo se le pide que informe sobre los aspectos a los que sea aplicable la legislación española y, en su caso, de la Unión Europea.

III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

1. El representante aporta original y copia de los poderes que le acreditan como representante de los socios de PUFONET.COM, S.A., y de los contribuyentes que se citan a continuación, así como toda la información recogida en este apartado III:

1.1. **PUFONET.COM, S.A.** (en adelante PUFONET) es una sociedad anónima española, cuyo objeto social es la venta y prestación de servicios, principalmente a través de Internet. En concreto, tiene actividad en la venta y alquiler de ordenadores y componentes electrónicos, software, vehículos y alcoholes y bebidas derivadas. La sociedad factura más de 10.000 millones de pesetas anuales desde su creación, y su ejercicio social coincide con el año natural.

Tiene su domicilio social en Marbella y un establecimiento permanente en Miami, Estados Unidos de Norteamérica, desde 1995. Sus acciones cotizan en las Bolsas de Madrid y Nueva York.

En el año 1999 se autorizó a PUFONET por el Órgano Gestor correspondiente un Depósito fiscal en Málaga y fue registrado con n.º de CAE «Y».

1.2. **DARKS INVESTMENTS CO. Ltd.** (en adelante DARKS) es una sociedad dedicada a la creación de valor y con domicilio social en Caribbeland.

Caribbeland es un estado independiente (muy cercano a Miami), considerado por la normativa fiscal española como paraíso fiscal. En ese país existe un impuesto sobre la renta de las personas físicas con tipo impositivo único del 3 por 100, y otro impuesto sobre la renta de sociedades con tipo impositivo del 3 por 100.

Los actuales propietarios de las acciones de DARKS las adquirieron el 1 de enero de 2000 en Caribbeland a su antiguo propietario, un famoso abogado fiscal de ese país, y el importe pagado fue de 4,5 millones de pesetas. En el balance de la sociedad a la fecha de la compra figuraban unas pérdidas pendientes de compensación de 1.500 millones de pesetas, al cambio de ese momento.

A 31 de diciembre de 2000, fecha de cierre del ejercicio social de la sociedad y de aprobación de cuentas, no se han distribuido beneficios, aplicándose éstos a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, resultando una base imponible en el Impuesto sobre Sociedades de Caribbeland de cero pesetas.

DARKS no tiene establecimientos permanentes fuera de Caribbeland.

1.3. **Don Borja B.Q. y doña Macarena A.T.** están casados en régimen de separación de bienes y no tienen hijos.

Doña Macarena tiene las nacionalidades caribbelandesa y española. Es no residente en España con domicilio comprobado en Playa Tropicana Beach s/n de Mojitos, capital de Caribbeland, desde 1992 según certificado expedido por el Consulado español en Mojitos, y certificado de las autoridades fiscales de ese país, en el que se especifica que presenta allí sus declaraciones de impuestos como residente.

Doña Macarena trabaja en la Oficina de Exteriores de Caribbeland desde 1992. Por ello pasa temporadas en España para atraer inversiones hacia Caribbeland, aunque no llega a estar más de 183 días en territorio español.

Doña Macarena posee el 40 por 100 de las acciones de la sociedad DARKS.

Don Borja vive en Marbella, donde tiene su domicilio fiscal, y viaja con frecuencia a Caribbeland.

Don Borja, si bien no tiene participación accionarial en PUFONET, es Presidente del Consejo de Administración y Administrador único de PUFONET desde su creación, dado su puesto de alto directivo de la sociedad principal accionista de PUFONET.

1.4. **Don Evaristo N.S. y doña Bienvenida B.Q.** están casados en régimen de separación de bienes y tienen dos hijos menores de edad.

Doña Bienvenida y don Evaristo habían presentado hasta el año 2000 declaración conjunta por el IRPF, y, hasta final de abril de 2000, residían en el domicilio de los padres de doña Bienvenida en Marbella.

En la actualidad, doña Bienvenida y los dos hijos viven en una urbanización de lujo en Marbella, donde residen habitualmente desde mayo de 2000 en una vivienda unifamiliar arrendada.

Doña Bienvenida es hermana de don Borja.

Por su parte, don Evaristo tiene declarado que su domicilio fiscal y habitual es, desde mayo de 2000, otra vivienda unifamiliar, situada en Playa Tropicana Beach s/n de Mojitos, Caribbeland, donde dice residir más de 183 días al año.

Don Evaristo dispone de un certificado de las autoridades fiscales de Caribbeland en el que se especifica que reside habitualmente en ese país desde mayo de 2000 y presenta allí sus declaraciones de impuestos como residente.

Por decisión de don Borja, don Evaristo es, desde el 2 de enero de 1997, Director Gerente del establecimiento permanente de PUFONET en los Estados Unidos de Norteamérica. En el contrato de trabajo entre don Evaristo y PUFONET, fechado el 2 de enero de 1997 y con una duración inicial de cuatro años, figura que percibirá en concepto de salario 20 millones de pesetas anuales, si bien, a la firma del contrato, se le concedieron opciones sobre 100.000 acciones de la compañía al precio de 500 pesetas cada una, que podía ejercitar libremente en cualquier momento posterior al 2 de enero de 2000 y hasta el 31 de diciembre de 2000.

Es práctica habitual de PUFONET entregar opciones sobre acciones a sus empleados en función de su categoría laboral a la firma del contrato de trabajo. La empresa efectuó los asientos pertinentes en registros extracontables.

Don Evaristo posee el 60 por 100 de las acciones de DARKS, y es el Administrador único de la sociedad.

2. Hace ya tiempo, el Inspector Jefe competente, de acuerdo con los criterios de selección fijados, ordenó incorporar al Plan de Inspección de la Unidad n.º 29 la comprobación de don Borja, recibiendo éste, en su día, una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación referidas al IRPF y al IP de los años 1995, 1996, 1997 y 1998.

En el curso del procedimiento, como consecuencia de la negativa de don Borja a reconocer la existencia de una operación, que había comunicado Holanda por medio del sistema europeo de intercambio de información, la Inspección se vio obligada a suspender las actuaciones, comunicándolo así en diligencia, hasta que su requerimiento fue respondido por la Administración holandesa. Esta suspensión se prolongó por espacio de cuatro meses, y sumada al resto del tiempo que empleó el Inspector hasta la firma de las actas A02, hizo que finalmente el procedimiento inicial se prolongara por espacio de 14 meses.

El asesor está preparando el escrito de alegaciones al acta A02 y piensa realizar, entre otras, las siguientes alegaciones, sobre las que solicita información relativa a la posibilidad de que sean estimadas:

«Solicitar que se le comunique el motivo concreto por el que se seleccionó a don Borja para ser inspeccionado, en lugar de a otras personas que reúnen unas circunstancias idénticas a las suyas e incluso le consta que defraudan mucho más, aduciendo la vul-

neración del artículo 19 del RGIT, dado que la Orden de carga en Plan firmada por el Inspector Jefe no explicó los motivos de selección. En otro caso, pediría que se declarase nulo lo actuado.»

«Además, piensa argumentar que teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde el inicio del procedimiento, se declare caducado el mismo, sin que resulte posible deducir de tal procedimiento acta alguna, ya que la interrupción motivada por la solicitud de información cursada a Holanda no debe ser imputada a su parte, sino que, por ser entre Administraciones tributarias, corresponde a la Inspección.»

3. Por otro lado, PUFONET ha recibido recientemente una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación referidas al IVA de los años 1997 (sólo mayo a diciembre), 1998, 1999 y 2000. En ella se le comunica que debe comparecer en las oficinas de la Inspección en una fecha determinada, aportando los registros fiscales del IVA y los libros mayores de clientes y proveedores.

Por ello, el representante solicita su opinión sobre las siguientes cuestiones:

En la comparecencia piensa manifestar «Que no aporta ningún registro ni libro ya que si la Inspección quiere verlos, están a su disposición en las oficinas de la empresa en Marbella, y que desea que las actuaciones iniciadas como parciales, al referirse a un único concepto tributario, sean elevadas a generales, abarcando todos los conceptos tributarios y deberes de colaboración de los períodos no prescritos».

Además, como PUFONET tiene ahora excedentes de tesorería, pretende presentar reconocimientos de deuda por IVA y retenciones de rendimientos del trabajo personal referidos a los seis últimos meses de 2000, ingresando las cantidades correspondientes al IVA y solicitando aplazamiento por el resto pero sin aportar garantía.

Por otro lado, el representante está preparando una serie de declaraciones que PUFONET tendrá que presentar próximamente, y se ha encontrado con algunas operaciones en las que, si bien a su juicio están correctamente contabilizadas, tiene dudas en cuanto a su tributación.

4. En abril de 2001 PUFONET, con el fin de devolver aportaciones a los socios, disminuyó su capital en 500 millones de pesetas. Como consecuencia de ello, entre otras operaciones, entregó a un socio que es persona física y ejerce la actividad profesional de abogacía, un terreno rústico cuyo valor neto contable era de 100 millones de pesetas, siendo su valor de mercado 150 millones de pesetas. La aportación dineraria inicial del citado socio fue, en mayo de 1999, de 100 millones de pesetas.

En escritura pública de compraventa del terreno se hizo constar expresamente la repercusión del IVA correspondiente a la operación. La operación se contabilizó por 100 millones más el IVA, impuesto que fue pagado por el abogado a la firma de la escritura.

5. PUFONET dota la provisión por insolvencias de tráfico transcurridos dos meses desde el vencimiento del crédito. En el ejercicio 2000 dotó una provisión por importe de 10 millones de pesetas, correspondiente a un solo crédito que venció en el mes de mayo. En el ejercicio 2001 sigue pendiente de cobro.

En el ejercicio 2001 se han dotado provisiones por importe de 5.000.000 de pesetas, correspondientes a tres créditos (1, 2 y 2 millones) que vencieron respectivamente en febrero, marzo y abril.

Ninguno de los deudores de los créditos mencionados está en quiebra o suspensión de pagos.

6. PUFONET tiene la representación en exclusiva para la Unión Europea de una empresa informática estadounidense que se dedica a la fabricación y comercialización de programas y productos informáticos normalizados. Además, elabora también, y previo encargo, productos informáticos específicos.

Durante el mes de junio de 2001 ha realizado exclusivamente las siguientes operaciones:

- 6.1. Por encargo de una empresa establecida en Lyon (Francia) elaboró un programa informático específico de gestión de almacenes.
- 6.2. Por encargo de un empresario individual residente en Canarias, elaboró un programa informático para la gestión de su patrimonio personal.
- 6.3. Como consecuencia de su representación de la empresa estadounidense, ha vendido desde su almacén central de Madrid, programas informáticos normalizados por importe de 100 millones de pesetas en el mercado español, y por 25 millones de pesetas a una empresa distribuidora francesa que está establecida en París.

Sólo está contabilizada la importación de los programas vendidos en el apartado 6.3, realizada en enero de 2001.

7. A primeros de marzo de 2001, PUFONET realizó las siguientes operaciones:

- 7.1. Compró en las destilerías GARRAFÓN, S.L., situadas en territorio peninsular español, una producción de brandy marca «NIPOLIÓN» de un millón de litros (42% de volumen de alcohol) por un total de 250 millones de pesetas, en régimen suspensivo del Impuesto Especial e IVA por ir destinado al depósito fiscal de PUFONET. El coste de transporte ascendió a 2,5 millones de pesetas, siendo por cuenta del comprador.

Del total de la expedición, un total de 4.000 litros de brandy no fueron recibidos en el depósito de PUFONET, desconociendo tanto el expedidor como el receptor y el transportista el destino de los mismos.

La operación se reflejó correctamente en la contabilidad de PUFONET y el producto recibido en el depósito fue debidamente registrado en la contabilidad de existencias del depósito fiscal con indicación de la fecha de recepción y número de referencia del documento de acompañamiento.

7.2. A finales de marzo de 2001, PUFONET vendió un total de 900.000 litros de brandy «NIPOLIÓN», de los cuales 650.000 fueron enviados, con sus correspondientes precintas, a grandes superficies situados en territorio peninsular español, y 250.000 se expidieron en régimen suspensivo del Impuesto Especial a un mayorista de licores situado en Portugal, y autorizado a recibir estos productos en régimen suspensivo.

El representante de PUFONET especifica que:

- a) Sólo se presentaron liquidaciones por el IVA asimilado a la importación y el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas por las ventas realizadas en el mercado interior.
- b) No se ha podido justificar la ultimación del régimen suspensivo del producto enviado a Portugal mediante la recepción del documento de acompañamiento.

8. Además, PUFONET es titular de participaciones en varios fondos de inversión mobiliaria:

	VALOR DE ADQUISICIÓN	VALOR LIQUIDATIVO A 31-12-2000
Fondo 1	1.000.000.000	1.100.000.000
Fondo 2	1.500.000.000	1.700.000.000
Fondo 3	1.800.000.000	1.500.000.000

La empresa sólo ha contabilizado la dotación de una provisión por importe de 300 millones.

Los fondos 2 y 3 están constituidos en Caribbeland.

9. En mayo de 2001 PUFONET ha efectuado la compra de una instalación completa para el almacenamiento, carga y descarga de botellas a una empresa americana. Se ha firmado un contrato de compra por un total de 200.000 US \$, en condiciones FOB, estableciendo en dicho contrato que un 20 por 100 sería pagado por adelantado y un 20 por 100 correspondería a los gastos de instalación y montaje en Málaga.

La importación se realizará en julio de 2001 por la Aduana de Málaga en condiciones FOB y 6.000 US \$, en concepto de flete y seguro.

10. Durante el año 2000 y lo que va de 2001, PUFONET ha contratado con DARKS todas las prestaciones de servicios sobre perspectivas del mercado que el establecimiento permanente en los Estados Unidos de Norteamérica ha necesitado para utilizar íntegramente fuera del territorio español y estaban directamente vinculadas a sus actividades económicas realizadas en los Estados Unidos de Norteamérica, salvo las que se refieren a bienes situados en el territorio español. Por tal concepto DARKS ha facturado, a precios normales de mercado, 3.000 millones de pesetas en el año 2000 y 1.500 millones en el 2001 a PUFONET, que ha contabilizado y pagado tales prestaciones.

El representante ha pedido a PUFONET que le aporte copia de los informes facturados por DARKS, pero don Borja y don Evaristo han contestado que no han podido localizar ningún informe de DARKS que justifique los pagos realizados, si bien alegan que dada la volatilidad y confidencialidad de los informes sobre el mercado que encargaban a esa sociedad, los leían y los destruían inmediatamente, conservando únicamente las facturas.

El representante está pensando en poner en conocimiento de los accionistas de PUFONET las operaciones realizadas con DARKS por si quieren iniciar acciones legales contra don Borja y don Evaristo.

11. Don Evaristo, sabiendo por su cargo que existían negociaciones para la compra de PUFONET por una gran empresa americana, el día 3 de enero de 2000 ejercitó todas sus opciones sobre acciones de PUFONET, al precio convenido, siendo su cotización de mercado en las Bolsas de Madrid y Nueva York de 1.000 pesetas la acción. Una vez realizada la operación anterior, vendió el mismo día 3, fuera del mercado, a DARKS, todas sus acciones al precio de 500 pesetas por acción.

PUFONET se limitó a eliminar sus registros extracontables y a contabilizar como pérdidas extraordinarias la diferencia entre lo pagado por don Evaristo y el valor de mercado de las acciones más un ingreso a cuenta de 24 millones de pesetas ¹.

La existencia de las citadas negociaciones se conoció públicamente a mediados de enero de 2000, iniciándose un ascenso continuado en la cotización de las acciones. Según cree el representante, por comentarios que ha oído, a finales de abril de 2000 DARKS vendió en la Bolsa de Nueva York las 100.000 acciones al precio de cotización de 15.000 pesetas la acción, al cambio.

12. En el año 2000, PUFONET realizó las siguientes operaciones en relación con su actividad de venta y alquiler de vehículos sobre las que el asesor tiene dudas únicamente con respecto al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante IMT).

12.1. Compró en Marbella 50 vehículos BMW, 50 Mercedes Benz y 10 furgonetas industriales para dedicarlos a la actividad de alquiler. Matriculó a su nombre el total de vehículos, presentando los documentos 565 del IMT con exención.

¹ Debe suponer que el ingreso a cuenta es el correcto y que el salario medio anual es de 2,6 millones de pesetas.

12.2. Firmó un contrato con la empresa constructora SWAG, S.A., domiciliada en Madrid, siendo el objeto del contrato el arrendamiento con opción de compra de 25 Mercedes Benz por un año. El resto de los Mercedes Benz los vendió a la empresa 2CAR2, domiciliada en Málaga, y cuya actividad es el alquiler de vehículos sin conductor. En ninguna de estas dos operaciones liquidó el IMT.

Por otro lado, el representante está valorando la información de que dispone sobre las personas físicas que representa a efectos de sus respectivos impuestos directos y algunas reclamaciones pendientes.

13. Doña Bienvenida trabaja desde enero de 2000 para el consulado de Caribbeland en Marbella, percibiendo 3.000.000 de pesetas como rendimientos íntegros del trabajo personal, sin que tenga otro tipo de ingresos. El consulado no practica retenciones a sus trabajadores.

Doña Bienvenida presentó el modelo 104 de solicitud de devolución individual por el IRPF del año 2000, al considerar que no estaba obligada a declarar, pero ha recibido una comunicación de la Dependencia de Gestión de la Administración de la AEAT de su domicilio fiscal, diciéndole que no le corresponde devolución alguna, al no haber soportado retenciones.

No estando conforme con lo anterior, y dado que quedan tres días para poder presentar las declaraciones con derecho a devolución, el representante va a presentar por Internet la declaración anual del IRPF 2000 de doña Bienvenida con resultado a devolver, al restar de la cuota las cantidades que le debieron ser retenidas.

14. Don Evaristo, siguiendo su criterio, no ha presentado la declaración anual por IRPF 2000, al considerar que no es residente en España, a pesar de que el representante tiene dudas al respecto.

DARKS abonó a don Evaristo 40 millones de pesetas el año 2000 como retribución por ser miembro de su Consejo de Administración.

15. Don Evaristo y su esposa presentaron la declaración de IRPF del año 1999 el día 20 de junio, pero el ingreso lo realizaron el día 20 de julio y sólo por el 60 por 100, ingresando el 40 por 100 restante el día 5 de noviembre. Recientemente, la Dependencia de Recaudación competente les ha apremiado el importe de toda la cuota. El representante cree que el apremio es incorrecto.

Referido al mismo año e impuesto, don Borja ingresó el 60 por 100 de la declaración en plazo, pero llegado el 5 de noviembre no ingresó, por descuido, y lo hizo cinco días más tarde, sin que la Administración le haya comunicado nada hasta ahora.

16. Al padre de don Evaristo, que estaba viudo, le tocó el año 1999 en un programa de televisión 10 millones de pesetas que no declaró en su declaración de IRPF, por entender que estaban exentas. La Administración de la AEAT de su domicilio fiscal inició el procedimiento para liquidarle

el importe correspondiente, pero nada más recibir la carta de la Agencia Tributaria en la que le comunicaban el plazo de 15 días para presentar alegaciones, casualmente falleció. La Administración practicó la liquidación a nombre del padre de don Evaristo y, hace tres días, se ha notificado al único heredero, don Evaristo, comunicándole que tiene de plazo para el ingreso los previstos en el artículo 20 del RGR.

17. La sociedad anónima española dedicada al asesoramiento de corporaciones, ASCO.ES, S.A., tenía como administrador único a don Borja. Esta sociedad abandonó su actividad hace dos años, pero la Inspección le ha liquidado actas por los ejercicios no prescritos por los conceptos del Impuesto sobre Sociedades e IVA por un importe de 50 millones de pesetas, aunque el actuario no ha sancionado al no apreciar conducta negligente en el sujeto pasivo.

La Unidad de Recaudación competente, una vez comprobado que la sociedad no tiene bienes, ha iniciado expediente de responsabilidad subsidiaria, al amparo del artículo 40.1 párrafo primero de la LGT, contra el Administrador.

SOLUCIÓN

PARTE I. PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO Y ASPECTOS JURÍDICOS CIVILES, MERCANTILES, PENALES Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE CONTEMPLADOS EN LAS OTRAS PARTES DEL INFORME

Apartado 1

Punto 1.1

PUFONET es una sociedad mercantil sujeta a la normativa española, y más concretamente a la LSA, de la que destaca la amplitud y ambigüedad de su objeto social («venta y prestación de servicios, principalmente a través de Internet»). Cuando menos, en la escritura de constitución de la sociedad, donde se recogen los estatutos (artículo 8.e de la LSA), debería haberse exigido en los mismos, con mayor precisión, el objeto social (conforme al artículo 9.b de la LSA, en los estatutos se hará constar: «el objeto social, determinando las actividades que lo integran»). Así nos lo recuerdan, entre otras, las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de septiembre de 1991, 18 de agosto de 1993, 6 de abril de 1995, 19 de julio de 1996 y 20 de mayo de 1994. En esta última se señala que «dada la trascendencia del objeto social tanto en el ámbito externo, en sus relaciones con los terceros, como en el interno de las relaciones societarias, (...) requiere aquél una concreta determinación de las actividades que lo integran».

Punto 1.3

Don Borja es Presidente del Consejo de Administración y Administrador único de PUFONET desde su creación; por lo que deberá recordarse la posibilidad de ser responsable subsidiario de la deuda tributaria en los supuestos previstos en el artículo 40 de la LGT.

Punto 1.4

PUFONET, en el contrato de trabajo celebrado con don Evaristo, ha concedido opciones sobre acciones de la compañía, como retribución por ser Director Gerente de un establecimiento. Sin perjuicio de los efectos fiscales de esta retribución, examinados en otra parte de la solución, desde el punto de vista mercantil hay que hacer referencia a las nuevas obligaciones introducidas por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que en su disposición adicional 17.^a, modificó, de un lado el artículo 53 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, y de otro añadió dos disposiciones adicionales a dicha Ley, la 15.^a y 16.^a.

En función de estos preceptos, si al Director Gerente del establecimiento que examinamos lo consideramos como directivo de la sociedad, cuyas acciones están admitidas a negociación en Bolsa de Valores; estos directivos tienen la obligación de comunicar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores los derechos de opción sobre acciones que reciban en ejecución de un sistema de retribución de la sociedad (se entiende por directivos los Directores generales y asimilados que desarrollen sus funciones de alta dirección bajo dependencia directa de los órganos de administración, de comisiones ejecutivas o de consejeros delegados de las sociedades cotizadas).

Además, la sociedad, con carácter previo a la ejecución o cancelación del sistema de retribución, deberá registrar en la Comisión Nacional del Mercado de Valores un suplemento del folleto que tenga en vigor, o un nuevo folleto específico, en el que se proporcione información detallada e individualizada sobre las acciones y opciones o liquidaciones que corresponden a administradores y directivos.

Apartado 3

PUFONET presenta autoliquidaciones fuera de plazo por retenciones de rendimiento de trabajo personal referidos a los seis últimos meses de 2000, solicitando aplazamiento sin aportar garantía.

Al solicitar aplazamiento a la vez que presenta las autoliquidaciones, se entiende que lo hace en período voluntario. Dicha solicitud se rige por lo dispuesto en los artículos 61.4 de la LGT y 48 y siguientes del RGR.

Tratándose de cantidades retenidas a cuenta del IRPF, como regla general, no podrán aplazarse, salvo que el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública (artículos 49.2 y 53.1 del RGR).

En este sentido, al ser deudas correspondientes a retenciones del IRPF y solicitarse el aplazamiento o fraccionamiento por la vía general prevista en el RGR, el TEAC, entre otras en la Resolución de 24 de julio de 1997, señala que estas deudas tributarias no sólo son de vencimiento periódico y por lo tanto a tener en cuenta en toda la programación de gastos de la empresa, sino que son exigibles no como tributación de la sociedad en sí, por su actividad económica y los rendimientos que de ella deriven, sino como sustituto del contribuyente; de manera que, aunque se estimase como cierta la situación de tesorería de la empresa, tal situación tendría carácter estructural y no coyuntural, y por tanto no merecedora de aplazamiento, porque equivaldría a pretender de la Hacienda Pública una financiación casi institucional, a pesar de ser la sociedad depositaria del impuesto cuyo aplazamiento pretende.

No dándose las circunstancias anteriores previstas en los artículos 49.2 y 53.1 del RGR en el supuesto que se examina, el acuerdo adoptado por la AEAT será desestimatorio de solicitud de aplazamiento, con la advertencia (artículo 55.4 del RGR) de que la deuda deberá abonarse en los plazos establecidos en el artículo 108 del RGR junto con los intereses devengados hasta la fecha de la resolución denegatoria.

No obstante, PUFONET presenta solicitud de aplazamiento sin ofrecer garantía, por lo que parece lógico pensar que el órgano competente, al comprobar que la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que establece el artículo 51 del RGR, también podría requerir al solicitante para que, en plazo de 10 días, subsane la falta o acompañe los documentos, con indicación de que si así no lo hiciera se le tendrá por desistido de su solicitud, archivándose sin más trámite (artículo 51.7 del RGR). En particular, se le advertirá que, al haber transcurrido el período voluntario, se exigirá la deuda por vía de apremio, con los recargos e intereses correspondientes.

Apartado 10

El supuesto señala que el representante está pensando en poner en conocimiento de los accionistas de PUFONET las operaciones realizadas con DARKS por si quieren iniciar acciones legales contra don Borja (Presidente del Consejo de Administración y Administrador único, aunque no tiene participación accionarial) y don Evaristo (Director Gerente del establecimiento permanente en EE.UU.).

Debe, por tanto, determinarse qué posibles acciones legales son las que el representante quiere poner en conocimiento de los accionistas.

1. De un lado, nos encontramos con la vía civil, de exigencia de responsabilidad al administrador, prevista en el artículo 133 de la LSA; ya que responde frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que cause por actos contrarios a las leyes o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que debe desempeñar el cargo.

Si bien, hemos de resaltar que, el caso planteado, patentiza, no un acto contrario a la ley civil del que deba dimanar únicamente responsabilidad civil, por «culpa o negligencia civil», sino más bien se trataría de actos susceptibles de calificación penal, como delitos dolosos, lo cual, en principio, cegaría la vía civil apuntada, hasta la conclusión de los procesos penales que se incoaran, en los cuales, además, se fijaría y se examinaría, en ejecución de sentencia penal, la responsabilidad civil, es decir, la cuantificación de los daños económicos causados a la sociedad, e hipotéticamente a terceros por consecuencia de las conductas penales; hallando así la sociedad y los terceros el resarcimiento patrimonial adecuado.

2. De otra parte, se encuentran las posibles acciones penales que pudieran derivarse de la actuación de don Borja y don Evaristo. Ahora bien, del supuesto no puede establecerse claramente la existencia de un tipo penal concreto; por ello, bastará con delimitar las posibles figuras delictuales que, en su caso, y previa acreditación de los elementos del tipo, pudieran concurrir, incluso conjuntamente:

- 2.1. Si los servicios efectivamente no se han prestado, y las facturas se han extendido por unos servicios inexistentes, podrían haber incurrido, tanto don Borja como don Evaristo, en un delito de falsedad de documento mercantil, previsto en el artículo 392 del Código Penal; en el cual, bien podrían ser autores únicos (realización propia de facturas falsas), o bien coautores, junto a personas dependientes de DARKS, que habrían prestado su cooperación necesaria para, ya la realización de las facturas o bien para su uso por don Borja y don Evaristo.
- 2.2. Don Borja podría haber incurrido en un delito societario, al disponer fraudulentamente de los bienes de la sociedad, transfiriendo fondos a otra por servicios inexistentes, causando directamente un perjuicio económico evaluable a los socios (artículo 295 del Código Penal); por cuanto sólo concurre en él la condición de administrador social.
- 2.3. Finalmente, podría examinarse la posible existencia de un delito de estafa, previsto en el artículo 248 del Código Penal, o una apropiación indebida del artículo 252. Si bien, la exposición del supuesto, hace pensar que, tanto don Borja como don Evaristo, mediante un «engaño», la creación de facturas falsas, pretenden obtener un lucro propio, es decir, embolsarse el precio falso abonado por la sociedad PUFONET.
- 2.4. Aun cuando exceda las pretensiones de solución del supuesto planteadas en el ejercicio, ha de indicarse que las diferentes conductas penales; en las cuales podríamos apreciar la existencia de una sola voluntad o fin en don Borja y don Evaristo, que consistiría en hacer suyo dinero de la sociedad; podrían encuadrarse dentro de la figura penal del concurso

ideal de delitos, dato que tenemos una acción única (la defraudación en beneficio propio), la posibilidad de subsunción en más de un tipo penal (estafa, falsedad en documento mercantil, y en don Borja, delito societario), y, por último, se ha provocado una pluralidad de lesiones de bienes jurídicos. Además, refrenda esta idea, el hecho de que tanto la falsedad en documento mercantil, como el delito societario, son medios necesarios para cometer otra, la apropiación mediante engaño de fondos de la sociedad. La consecuencia de la apreciación de existencia de concurso ideal, a tenor del artículo 77 del Código Penal de 1995, se concretaría a la imposición en principio de la pena de la infracción de mayor gravedad, en su mitad superior; pero si resulta más favorable el castigar por separado las infracciones, por ser la suma de esas penas inferior a aquel máximo, se procedería a imponer las penas independientes que corresponda a cada una de ellas.

Apartado 14

Del supuesto no puede deducirse la situación fiscal, en su conjunto, de don Evaristo, pues nada apunta a que los únicos rendimientos y gastos en que incurre sean los propuestos en el supuesto. De considerar exclusivamente los datos que figuran en el mismo, de no presentar declaración por IRPF, don Evaristo podría incurrir en una infracción tributaria del artículo 79.a) de la LGT por dejar de ingresar en los plazos reglamentarios.

Ahora bien, teniendo en cuenta los rendimientos que figuran en este apartado, como los de los apartados 1.4 y 11, sin considerar ningún otro dato, pues el supuesto no los da, podría incluso determinar la conducta de don Evaristo un delito contra la Hacienda Pública, delito fiscal, previsto en el artículo 305.1 del Código Penal. No obstante, debe recordarse que no estamos ante un delito calificado por el resultado, por lo que deberá existir y acreditarse la intencionalidad del sujeto en la comisión de la conducta antijurídica.

Debe recordarse que quedará exento de responsabilidad penal si regulariza su situación tributaria antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, o el Abogado del Estado, interponga querrela o denuncia contra el contribuyente; o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias (artículo 305.4 del Código Penal).

De no existir delito (considerando que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, conforme al artículo 77.1 de la LGT, y no exista una interpretación razonable de la norma), la presentación de la declaración-liquidación antes de la notificación del requerimiento por la Administración Tributaria o de la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras, impedirá la imposición de sanciones administrativas; pero no de los demás efectos que se examinan en la Parte VIII.

Apartado 15

Se plantean diversas cuestiones, todas ellas relativas al procedimiento de recaudación:

1. Ingresos efectuados por don Evaristo y su esposa por la declaración del IRPF del año 1999. La declaración se presentó en plazo (el 20 de junio), mientras que los ingresos se efectuaron el 20 de julio (60%) y el 5 de noviembre (40%).

Parece que los sujetos pasivos han querido acogerse al aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria que concede la LIRPF. Ahora bien, el primer pago se efectúa fuera del plazo voluntario de ingreso, el 20 de julio; por lo que, para la totalidad de la deuda se habrá iniciado ya el período ejecutivo, pues conforme al artículo 126.3.b) de la LGT, éste comienza «en el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentario determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla».

Del supuesto se deduce que, después de efectuar los dos ingresos (del 60% en julio y del 40% el 5 de noviembre respectivamente), la Dependencia de Recaudación apremia el importe de toda la deuda.

Debe entenderse que la actuación de la Administración Tributaria no es correcta. Si bien es cierto que se había iniciado el período ejecutivo, para que la Administración Tributaria proceda contra el deudor es necesario que se inicie el procedimiento de apremio. Y éste, conforme al artículo 127.3, párrafo 1.º, de la LGT, se inicia mediante providencia de apremio notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

Como se ha indicado, cuando la Administración Tributaria apremia la deuda, ésta ya ha sido abonada, por lo que, según se ha expuesto, la actuación administrativa es incorrecta. El artículo 127.1, párrafo 2.º, de la LGT, dispone que el recargo será del 10% cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Esto es lo que ha ocurrido en el supuesto; el contribuyente ha efectuado el ingreso de la deuda antes de que la Administración Tributaria dictase y notificase la providencia de apremio. Por ello, la Dependencia de Recaudación sólo podrá exigir el recargo del 10%, excluyendo intereses de demora. Como indica el artículo 100.2, párrafo 2.º, del RGR, en este caso el recargo se liquidará y notificará por los órganos de recaudación para su ingreso en los plazos a que se refiere el artículo 108 del RGR.

2. En cuanto a don Borja; incumple el ingreso en el segundo plazo del IRPF, esto es, del fraccionamiento concedido legalmente. El incumplimiento motivará los efectos del artículo 57 del RGR, el inicio de la vía de apremio. Ahora bien, el supuesto señala que ingresa cinco días más tarde al de cumplimiento del segundo plazo y la Administración Tributaria no le ha comunicado nada hasta ese momento. Como se ha indicado anteriormente, en este caso también procederá el recargo del 10% sin intereses, previsto en el artículo 127.1, párrafo 2.º, de la LGT, pues se ha ingresado antes de la notificación de la providencia de apremio.

Apartado 16

En cuanto a la transmisión de las obligaciones tributarias a los herederos, la regla general viene recogida en el artículo 89.3 de la LGT: «a la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones».

A la vista de este artículo y del supuesto de hecho planteado, hay que concluir:

1. El contribuyente fallece antes de que se dicte y notifique la liquidación, por lo que no se transmite una deuda ya liquidada, a la que sería de aplicación el artículo 15.2 del RGR, continuándose la gestión recaudadora con los herederos. En este caso se transmiten las obligaciones tributarias inherentes al contribuyente, anteriores a la liquidación practicada por la Administración Tributaria.

2. Esto es, don Evaristo, como único heredero, se coloca en la posición del padre fallecido, con el conjunto de derechos y obligaciones que tenía el causante. Para ello, deberá notificar, y acreditar, ante la Administración Tributaria, el suceso acaecido, y ésta deberá proceder a conceder un nuevo plazo de alegaciones y dictar una nueva liquidación a nombre del heredero.

3. Quedan excluidas las posibles infracciones, pues éstas no se transmiten, dado el principio de personalidad de la infracción.

4. Las obligaciones tributarias nacidas con anterioridad al fallecimiento del causante se transmiten al heredero, independientemente de que la herencia haya sido aceptada pura y simplemente o a beneficio de inventario, en cuyo último caso, y conforme al artículo 1023 del Código Civil, el heredero no queda obligado a pagar sino hasta donde alcancen los bienes de la misma (entre otras, así lo expone la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1998).

Apartado 17

El problema en el que se centra este apartado es el de la derivación de responsabilidad al administrador.

El acuerdo adoptado por la Unidad de Recaudación adolece de un vicio de anulabilidad, pues el supuesto o la causa por la que se ha derivado la responsabilidad subsidiaria al administrador no se da en el caso planteado.

El artículo 40.1, párrafo 1.º, de la LGT, establece un supuesto de exigencia de responsabilidad subsidiaria al administrador, en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, siempre que se dé alguna de las circunstancias previstas en dicho párrafo.

El supuesto señala que el actuario no ha sancionado al no apreciar conducta negligente en el sujeto pasivo. La ausencia de infracciones impide, por tanto, la aplicación del artículo 40.1, párrafo 1.º, de la LGT.

Cabe señalar, no obstante, que el actuario no es el órgano competente para sancionar, ya que, conforme a los artículos 81.1.e) de la LGT y 26 del Real Decreto 1930/1998, lo es el órgano que deba dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos, si consisten en multa pecuniaria proporcional. El órgano competente, por tanto, será el Inspector Jefe (artículo 63.bis.4 del RGIT), aunque la tramitación e instrucción de los expedientes sancionadores puede encomendarse al equipo, unidad o funcionario que hubiera desarrollado las actuaciones de investigación y comprobación.

Queda por examinar si sería posible derivar responsabilidad subsidiaria por aplicación del supuesto previsto en el párrafo segundo del mismo artículo 40.1 de la LGT, por cese de actividad, una vez que se haya exigido la deuda a la entidad y se dicte la declaración de fallido del deudor principal y solidarios si los hubiese (artículo 37.5 de la LGT).

Debe recordarse que son responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas, que lo fueran en el momento del cese; no alcanzando en este caso la responsabilidad a las sanciones (artículo 37.3, párrafo 2.º, de la LGT).

Se plantean fundamentalmente dos cuestiones en este supuesto, que haya de resolver: si al administrador debe exigirse una conducta punitiva o negligente, y si es preciso que el cese sea legal e inscrito en el Registro Mercantil, o basta el cese de hecho de la actividad, esto es, el abandono de la misma.

Respecto del punto primero, el artículo 40.1, párrafo 2.º, no exige la existencia de infracción tributaria alguna, ni por tanto mala fe o negligencia grave en los administradores, para que la derivación sea posible; debiendo concurrir los siguientes requisitos: a) La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias pendientes; y b) la condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas. Ahora bien, queda claro también que no ha actuado con la diligencia debida, al no haber realizado cuantos actos le corresponden en orden a disolver y liquidar la entidad hasta su completa extinción; protegiendo y satisfaciendo los legítimos derechos de terceros; incurriendo también en el incumplimiento de obligaciones tributarias, tanto de índole formal como material que le incumben en el caso de cesación de la actividad; circunstancia esta que, junto a las anteriores, son suficientes para derivar la responsabilidad. A ello, debe recordarse que la posición jurídica del administrador responsable subsidiario no es la de un sancionado (Sentencia del TS de 30 de septiembre de 1993, entre otras; y del TEAC, en sus Resoluciones de 12 de mayo de 1999 y de 10 de junio de 1999. Este órgano nos recuerda que el supuesto no responde a un caso de responsabilidad objetiva contraria al ordenamiento, sino que se fundamenta en que cuando tal situación se produce es por, al menos, negligencia del administrador. También señala el TEAC, entre otras, en su

Resolución de 24 de septiembre de 1999, que la falta de «promoción por los administradores de los acuerdos sociales necesarios para una ordenada disolución de la sociedad que ha cesado de hecho en sus operaciones, los constituye en responsables subsidiarios, salvo prueba de que por fuerza mayor u otra causa bastante no pudieran promover tales acuerdos, o salvo el caso de que siendo colegiado el órgano de administración, hubieran hecho todo lo posible legalmente para lograr un funcionamiento del mismo dirigido a ello»).

En cuanto al segundo problema, no cabe duda que el artículo 40.1, párrafo 2.º, de la LGT, no exige sino el cese efectivo de la actividad, sin que se precise la liquidación e inscripción en el Registro Mercantil, aunque sea ésta obligatoria (así, el cese previsto en este artículo no se vincula con la baja en el índice de entidades, previsto en la LIS, como recuerda el TEAC, en Resolución de 24 de septiembre de 1999). Eso sí, la Administración Tributaria deberá acreditar ese cese de hecho a través de cualquier prueba admitida en derecho (no presentación de autoliquidaciones, inexistencia de trabajadores, ausencia de proveedores y clientes, etc.).

Por tanto, a la vista de lo que señala el supuesto («la sociedad abandonó su actividad hace dos años»), podrá tramitarse el expediente de derivación de responsabilidad por el artículo 40.1, párrafo 2.º, de la LGT, al administrador que lo fuera en el momento del cese de hecho de la actividad por la sociedad.

PARTE II. ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Apartado 1

Puntos 1.3 y 1.4

Estos puntos exigen determinar la sujeción o no al IRPF de las personas físicas que aparecen relacionadas y, en su caso, las condiciones de esa sujeción:

1. Doña Macarena:

A la vista de las pruebas que aporta, ha de considerarse que no tiene residencia en España y, por tanto, no está sujeta al IRPF (artículo 9 de la LIRPF). El hecho de que pase temporadas en España no influye en la conclusión anterior, ya que estas estancias no llegan a 183 días al año. Por otra parte, acredita la residencia desde 1992, no siendo de aplicación la regla prevista en el artículo 9.3 de la LIRPF y el núcleo de sus intereses económicos no parece estar en España.

2. Don Borja:

Tributará por IRPF pues ha de considerarse que es residente en España (artículo 9 de la LIRPF). A efectos de determinar la residencia fiscal en España, en la determinación del período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias temporales (en nuestro caso los viajes frecuentes a Caribbeland) salvo que demuestre la residencia habitual en otro país durante 183 días (así lo ha reconocido el TEAR, entre otras, en las Resoluciones de 9 de julio de 1998 y 8 de octubre de 1999).

Por otra parte, siendo Administrador único y Presidente del Consejo de Administración de PUFONET, las retribuciones que obtenga por tal motivo estarán sujetas a una retención o ingreso a cuenta del 40% (artículos 75 y 95 del RIRPF).

3. Doña Bienvenida:

Junto con don Evaristo, tributan conjuntamente hasta 1999 inclusive, lo que supone la aplicación del régimen de tributación familiar previsto en los artículos 68 a 70 de la LIRPF, respondiendo solidariamente (artículo 70.6).

Durante el ejercicio 2000, y siguientes, doña Bienvenida no deja de ser residente en España, al igual que sus hijos, por lo que quedarán sujetos al IRPF (artículo 9), aunque no podrá tributar conjuntamente al no concurrir los supuestos del artículo 68, salvo que se considere que su esposo es residente en España a efectos fiscales. Sí podrá aplicarse doña Bienvenida el mínimo familiar, por mitad, previsto en el artículo 40 por los hijos menores, siempre que éstos no perciban rentas superiores a un millón de pesetas (artículo 48 de la LIRPF) si opta por la declaración individual.

4. Don Evaristo:

En cuanto a don Evaristo, y por lo que se refiere a este punto del ejercicio, plantea diversos temas en cuanto a IRPF:

- A) El primero es si don Evaristo queda sujeto al IRPF: debe entenderse que sí, pues aun cuando pueda acreditar que desde mayo del año 2000 reside en Caribbeland, es aplicable la regla del artículo 9.3 de la LIRPF; conforme a ella no perderá la condición de contribuyente la persona física, aun acreditando la residencia en un paraíso fiscal, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia (en nuestro caso el año 2000) y durante los cuatro períodos impositivos siguientes (hasta el 2004, inclusive).
- B) Será de aplicación la misma regla sobre mínimo familiar que se ha señalado para doña Bienvenida. Claro está que, determinando que es contribuyente por IRPF, podrán tributar conjuntamente (artículo 68 de la LIRPF).

- C) Don Evaristo posee el 60% de las acciones de DARKS, lo que supone que se aplicará imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, al cumplirse las circunstancias previstas en el artículo 75.1 de la LIRPF (posee más del 50% del capital y la sociedad tributa por un impuesto inferior al 75% del Impuesto sobre Sociedades español).

El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se determinará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la LIS para la determinación de la base imponible (artículo 75.4).

No obstante, al encontrarse en un paraíso fiscal, el artículo 75.11 presume que la renta obtenida (salvo prueba en contrario) por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación; y, por tanto, en nuestro caso:

$$4.500.000 \times 15\% \times 60\%$$

- D) En cuanto a las rentas de trabajo que percibe de PUFONET (sujetas a retención o ingreso a cuenta), interesa destacar que recibe opciones sobre acciones, que podría ejercitar libremente en cualquier momento posterior al 2 de enero de 2000 y hasta el 31 de diciembre de 2000.

Conforme ha señalado la DGT (entre otras en sus Resoluciones de 5 de mayo de 1999, 16 de marzo de 2000 y 12 de enero de 2001), estas opciones de compra de acciones de la propia empresa tienen la consideración de retribuciones en especie del trabajo; en nuestro caso con derecho a reducción del 30%, ya que su período de generación es superior a dos años y no se obtienen de forma periódica o recurrente (con los límites establecidos en el artículo 17.2.a de la LIRPF y 10.4 del RIRPF). Del supuesto parece deducirse que los derechos son intransmisibles, por lo que la retribución en especie se devengará al tiempo de ejercitarse y comprar las acciones. La retribución se valorará por su valor de mercado (diferencia entre el valor de cotización de las acciones el día en que se ejercita el derecho de la opción y la cantidad satisfecha por el beneficiario de la opción; y la obligación de efectuar el ingreso a cuenta corresponde a la empresa que satisface la retribución en especie).

Puede plantearse si cabe la exención prevista en los artículos 43.2.a) de la LIRPF y 42 del RIRPF. Frente a la exigencia de la Ley anterior que obligaba que la oferta se realizase a todos los trabajadores y no supusiese discriminación (así lo entendía la DGT en Resolución de 16 de marzo de 2000), la norma actual sólo exige que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa; por lo que podría considerarse que en PUFONET concurren los requisitos para aplicar esta exención.

Apartado 4

Una persona física, que ejerce la actividad profesional de abogacía, socio de PUFONET, recibe en abril de 2001 un terreno rústico, consecuencia de la transmisión al socio, por causa de una reducción del capital con devolución de aportaciones.

Esta transmisión, desde el punto de vista del socio persona física, tributará en el IRPF (declaración correspondiente al ejercicio 2001) de la siguiente forma:

- A) Se integrará en la base imponible del socio el exceso del valor normal de mercado del elemento recibido sobre el valor contable de la participación (150 millones menos 100 millones; esto es, 50 millones), conforme a los artículos 15.4 de la LIS y 31.3.a) de la LIRPF, en la redacción dada al último artículo por la Ley 6/2000 (así lo ha venido manteniendo la DGT en sus Resoluciones de 27 de noviembre de 1992, 21 de mayo de 1993, 8 de febrero de 2000 y 29 de febrero de 2000). Como especifica el último artículo citado, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial, en los supuestos de reducción de capital. Si tiene 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, 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.

Se integrará, por tanto, en la base imponible como rendimiento de capital mobiliario; sin que pueda beneficiarse de la reducción del 30% prevista en el artículo 24.2.a) de la LIRPF, pues ha sido generado dicho rendimiento en un período inferior a dos años (desde mayo de 1999 al mes de abril de 2001).

En la base imponible se integrará, aplicándose el correspondiente porcentaje previsto en el artículo 23.1.b), que en nuestro caso debe entenderse que es el 140%, puesto que la operación se sujeta a las mismas reglas de la distribución de la prima de emisión, como cita el artículo 31.3.a). Como consecuencia de ello, tendrá derecho a la aplicación de la correspondiente deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 66 de la LIRPF (40% sobre el importe íntegro percibido), minorando la cuota líquida total del impuesto para determinar la cuota diferencial.

- B) En cuanto al resto del valor recibido, esto es 100 millones, minorará el valor de adquisición de la participación; por lo que ésta quedará con valor cero, puesto que la aportación dineraria inicial fue de 100 millones; conforme al citado artículo 31.3.a) de la LIRPF.

Apartado 11

Este apartado contiene dos operaciones sujetas al IRPF en la declaración que debe presentar don Evaristo:

- A) Derechos de opción sobre las acciones.

En el apartado 1.4, se señaló que don Evaristo percibió, a la firma del contrato en 1997, opciones sobre acciones; ejercitando estos derechos en el ejercicio 2000.

Pues bien, los rendimientos derivados de opciones sobre acciones generan rendimientos de trabajo en especie (artículo 43 de la LIRPF); calificación esta recogida en el artículo 10.3 del RIRPF, que reconoce la posibilidad de aplicar la reducción del 30%, con los límites legales, al disponer que «se considerará rendimiento de trabajo con período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente».

Frente a esta postura, el TS, Sala de lo Social, en una reciente Sentencia de 24 de octubre de 2001, señala que la entrega de las *stock option* constituyen una retribución salarial y no en especial; manteniendo el derecho a las percepciones económicas que conllevan, en el supuesto de extinción involuntaria del contrato de trabajo antes del ejercicio del derecho de opción. Ahora bien, ha de considerarse que la sentencia se dicta en el ámbito laboral; y el propio TS reconoce esta solución, sin perjuicio de su consideración en otros ámbitos no laborales.

A efectos de calcular el importe de la reducción, deberemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la LIRPF («Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes: a) El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo). Además, el número de años en que se han generado será de tres; no pudiendo fijar el de cinco, puesto que la norma reglamentaria no lo califica de un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, sino que los artículos citados lo califican de rendimiento con período de generación superior a dos años en nuestro caso.

El problema se plantea a la hora de determinar la imputación temporal de las rentas derivadas de las opciones sobre acciones. La DGT, en una serie de Consultas (así, números 518 y 513, de 13 de marzo de 2001; 43 de 12 de enero de 2001; 624 de 16 de marzo de 2000; 501 de 9 de marzo de 2000; 2103 de 8 de noviembre de 1999; 718 de 5 de mayo de 1999; 848 de 25 de mayo de 1999; 2478-99 de 29 de diciembre de 1999; etc.), mantiene una imputación temporal diferenciando si los derechos son transmisibles o no. En el primer caso, la retribución se devengará en el momento de la concesión de estas opciones y su valoración se realiza en función del valor de mercado de las mismas. En el segundo caso, si son intransmisibles (situación esta que se presume en este supuesto a la hora de solucionarlo), la retribución se devengará al tiempo de ejercitarse la opción y comprar las acciones, y se cuantificará por diferencia entre el valor alcanzado en el mercado por las acciones el día del ejercicio de la opción de compra y el importe estipulado como precio del ejercicio, lo que se corresponde con la cantidad que efectivamente se satisface por el beneficio de la opción.

En nuestro caso, el importe del rendimiento, teniendo en cuenta que el ingreso a cuenta no se repercute en el sujeto pasivo, será, en el ejercicio 2000:

Rendimiento íntegro: $[(1.000 - 500) \times 100.000] + 24.000.000 = 74.000.000$

Reducción por generación en más de dos años: $(2.600.000 \times 3 \text{ años}) \times 0,30 = 2.340.000$

Rendimiento neto reducido a integrar en la base imponible: $74.000.000 - 2.340.000 = 71.660.000$

Ingreso a cuenta: 24.000.000

Ahora bien, esta posición de la DGT no es compartida por un sector doctrinal, que mantiene que estas rentas se imputarán al ejercicio en el que el beneficiario o tenedor de las opciones tenga reconocido su derecho (dependiendo, por tanto, de si están sujetas o no a condición), imputándose por su valor de mercado. Cuando el beneficiario, llegado el momento previsto, no ejercite su derecho, se producirá una pérdida patrimonial por el valor de la prima que hubiera pagado al adquirir la opción (para algún autor, será por la retribución en especie imputada cuando se reconoció el derecho). En el caso de ejercitarse se produce una variación patrimonial que tributará como tal, incluyéndose en la parte especial de la base imponible si se ejerció transcurrido más de un año.

Esta última postura sería la más acertada, de considerar que hay que diferenciar entre entrega de un derecho y ejercicio del mismo.

B) Transmisión de las acciones:

Don Evaristo, una vez ejercitado el derecho de opción de compra, inmediatamente después, enajena las acciones a DARKS.

La transmisión produce una alteración en la composición del patrimonio de don Evaristo; por lo que se integrarán las rentas como ganancia o pérdida patrimonial, en la base imponible general, al haberse generado en un período inferior a un año (artículos 38 y 39 de la LIRPF).

Para determinar la renta a integrar en la base imponible, hemos de determinar el valor de transmisión y el de adquisición.

En cuanto al primero, conforme al artículo 33.3 de la LIRPF, se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Y conforme al artículo 35.1.a), al cotizar en la Bolsa de Madrid, será el de cotización en la fecha de transmisión o por el precio pactado cuando sea superior.

Don Evaristo las transmite al precio de 500 pesetas/acción, siendo el valor de cotización de 1.000 pesetas/acción.

Deberemos considerar este último valor, por cuanto, además de la aplicación de las reglas anteriores (en ningún caso puede ser inferior al valor de mercado); existe vinculación entre don Evaristo y DARKS, ya que posee el 60% del capital de esta sociedad (conforme al artículo 16.2.a de la LIS, se consideran personas o entidades vinculadas una sociedad y sus socios, cuando la participación de éstos sea igual o superior al 5% o al 1%, si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado). Ahora bien, debe indicarse que

la renta no corresponde al ejercicio de actividades económicas o de prestación de trabajo, por lo que la valoración a precios de mercado por razón de la vinculación no es imperativa para el sujeto pasivo, sino que se aplicarán las reglas del artículo 16 de la LIS (artículo 42 de la LIRPF). No obstante, por razón de las reglas de los artículos 33 y 35 de la LIRPF, deberá tomarse obligatoriamente el valor de mercado; de ahí que el valor de transmisión será:

$$100.000 \times 1.000 = 100.000.000$$

Por lo que se refiere al valor de adquisición, el supuesto indica que a don Evaristo «se le concedieron opciones sobre 100.000 acciones de la compañía al precio de 500 pesetas cada una». El problema surge al determinar si incluimos o no la retribución en especie, a que antes se ha hecho referencia, y a la postura que adoptemos sobre cuándo se entiende devengado el rendimiento de trabajo.

- a) Si se mantiene la postura de la Administración Tributaria, esto es, la imputación de la retribución laboral en el período en que se ejercita la opción de compra, y no en el período en que se entregan las opciones sobre acciones; la retribución en especie la integramos en el valor de adquisición, se entiende que por su importe total, incluido el ingreso a cuenta; y ello, porque el ingreso a cuenta, al no repercutirse al interesado, supone un mayor rendimiento. De no incluirse en el valor de adquisición, ese importe sufriría una doble tributación, al imputarse como retribución en especie y rendimiento de trabajo en el período de imputación; y también en el período en que se produzca la ganancia o pérdida patrimonial como consecuencia de la transmisión de las acciones. Por todo ello, el valor de adquisición será:

$$(100.000 \times 500) + (50.000.000 + 24.000.000) = 124.000.000$$

De lo que resulta que don Evaristo obtendrá una pérdida patrimonial de 24 millones de pesetas, por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

- b) Si, por el contrario, se entiende que la retribución en especie se imputa al ejercicio en que se reconoce el derecho al contribuyente, en ese caso, en ese ejercicio habrá tributado la entrega de las opciones por su valor normal de mercado (artículo 44.1 de la LIRPF). Al ejercer la opción de compra, se producirá una variación en el patrimonio, una ganancia o pérdida por diferencia entre el valor de cotización el día del ejercicio del derecho y el valor de adquisición, que será el imputado como rendimiento de trabajo (artículos 32 y siguientes de la LIRPF). Esta ganancia, o pérdida patrimonial, en nuestro caso, se incluirá en la parte especial de la base imponible.

Al transmitir las acciones se produce otra variación en la composición del patrimonio, que tributará en IRPF. El valor de transmisión se fijará con arreglo al artículo 35.1.a) de la LIRPF, y será coincidente con el que se ha expuesto en la primera opción, a). En cuanto al valor de adquisición, coincidirá con el valor de transmisión de la alteración

anterior reseñada en el párrafo anterior. Esta ganancia o pérdida se incluirá en la parte general de la base imponible, en nuestro supuesto, al haberse producido antes de transcurrido un año.

Nos inclinamos por esta segunda opción porque, como se indicó anteriormente, debe distinguirse: a) La entrega de un derecho en que consisten las opciones que se dan al trabajador y que deben valorarse como rendimiento de trabajo, ya que, con independencia de que se ejerzan o no, se han entregado esos derechos y los puede ejercitar el trabajador. b) El ejercicio de esos derechos, que se produce cuando se adquieren materialmente las acciones. Es un acto voluntario del que ostenta el derecho previamente concedido, y puede ejercerlo o no, exclusivamente él, porque previamente a él se le ha atribuido esa posibilidad.

Apartado 13

Este apartado, desde el punto de vista del IRPF, plantea varias cuestiones que han de resolverse:

1. Obligación o no de retener por el Consulado.

De una parte, debe examinarse si el Consulado debe o no practicar retenciones a los trabajadores contratados en España.

La DGT, entre otras, en su consulta número 300, de 22 de febrero de 2000, en base a lo dispuesto en los artículos 82 de la Ley 40/1998, y 71.1.a) del RIRPF, que reproducen los preceptos vigentes hasta el 31 de diciembre de 1998 respecto a esta cuestión; llega a la conclusión, en resumen, de que las misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras no están obligadas a retener sobre las retribuciones que satisfagan en España. Señala que «en el caso de Embajadas de Estados extranjeros y respecto de las retribuciones del personal contratado en España a su servicio, no se están desarrollando explotaciones económicas en España. De esta manera, no se puede entender realizado el supuesto de hecho del que la norma deriva la obligación de practicar retención a cuenta del IRPF. Todo lo anterior se ve corroborado por la normativa internacional aplicable, tal y como viene entendiendo la propia Asesoría Jurídica Internacional del Ministerio de Asuntos Exteriores, Centro que, con respecto a esos casos en los que la condición de residente permanente en España o de poseer la nacionalidad española determina la sujeción a las disposiciones relativas al IRPF de determinados empleados de las Embajadas o Consulados, considera que no puede exigirse de éstos que practiquen retenciones a cuenta del IRPF de los salarios pagados al personal contratado localmente, pues no son sino órganos de los Estados extranjeros. Abunda en sus argumentos la citada Asesoría, al añadir que ni siquiera la referencia contenida en el artículo 41.1 de la Convención de Viena sujeta a la obligación de los agentes diplomáticos (o las demás personas que gocen de privilegios e inmunidades) de respetar las leyes del Estado receptor puede interpretarse como una obligación impuesta a los Estados extranjeros de colaborar con las labores recaudatorias del Estado español».

Ahora bien, no es ésta una opinión mantenida unánimemente. Así, cierta jurisprudencia sostiene la obligatoriedad de practicar retenciones por las oficinas y misiones diplomáticas o consulares. Así, el TSJ de Madrid, entre otras, en sus Sentencias de 8 de julio de 1999 y 18 de octubre de 2000, señala que «la cuestión en definitiva se contrae a analizar si las Embajadas de Estados extranjeros en España, o cualquiera de sus dependencias, están obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, y a ingresar su importe en el Tesoro, las cantidades que procedan sobre las rentas que abonen y resulten sujetas al tributo (...) La consideración de persona jurídica de un Estado extranjero a efectos del derecho nacional no es sino, además, la consecuencia primaria y más evidente del reconocimiento de dicho Estado a través de los protocolos mediante los que se acreditan las relaciones diplomáticas formales. En esta situación basta concluir sobre si la Embajada debe someterse o no a las leyes españolas. Pues bien tal hipótesis no puede sino contestarse en forma positiva. La Embajada, o su gobierno a través de ellas, actúan en España y de acuerdo con el artículo 13 del Código Civil, las normas de su título preliminar y, entre ellas, la vigencia de las normas jurídicas, tiene aplicación general en toda España. A partir de tal dato la única posibilidad de exclusión vendría determinada por la existencia de normas específicas al respecto como pueden ser los tratados internacionales. Pues bien, antes al contrario, el artículo 41.1 del Convenio de Viena de 18 de abril de 1961, al que se adhirió España el 21 de noviembre de 1969, establece la obligación de los Estados de respetar las leyes y reglamentos del Estado receptor. (...) La conclusión que se extrae (...) consiste en que los Estados extranjeros en cuanto actúen en España están sometidos plenamente al ordenamiento español salvo que una norma específica disponga lo contrario y que, por ello, están incurso en la obligación de retener».

2. Solicitud de devolución.

En cuanto a la solicitud de devolución presentada por doña Bienvenida, conforme al artículo 79 de la LIRPF, desarrollada por la Resolución de la AEAT de 9 de enero de 2001, sobre modelo de comunicación, ejercicio 2000, en el supuesto de que el contribuyente que haya presentado la correspondiente solicitud de devolución resulte obligado a declarar, la Administración Tributaria comunicará al mismo la obligación de presentar la correspondiente declaración por el IRPF, sin que la falta de recepción de dicha comunicación exonere al contribuyente de su obligación de declarar. En este supuesto, la declaración deberá presentarse en el plazo, lugar y forma que, con carácter general para los contribuyentes obligados a declarar, establezca el Ministro de Hacienda. A estos efectos, la presentación de la declaración será necesaria para obtener devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados, de acuerdo con el artículo 59.3 del RIRPF.

Queda claro que la contestación de la Administración Tributaria no es correcta, pues debió, en su caso, responder en la forma expuesta.

Señalado lo anterior, en función de la respuesta que se dé en el apartado anterior, deberá distinguirse:

- a) Si consideramos que el Consulado no tiene obligación de retener, que es la postura por la que parece inclinarse la Administración Tributaria, doña Bienvenida tiene obligación de presentar autoliquidación por el IRPF, puesto que el pagador no tiene obligación de rete-

ner por los rendimientos de trabajo, y el contribuyente percibe rendimientos de trabajo del Consulado por importe superior a 1.300.000 pesetas (artículo 79.3.c de la LIRPF, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre). En este caso no podrá imputarse retención alguna, según la forma prevista en el artículo 82.5 de la LIRPF.

- b) Por el contrario, si consideramos que el Consulado sí tiene obligación de retener, tal como se ha expuesto, en ese caso la actuación de doña Bienvenida fue correcta, puesto que no tenía obligación de presentar autoliquidación, pues sus rendimientos de trabajo no superaban los 3.500.000 pesetas (artículo 79.2.a de la LIRPF).

3. Imputación de retenciones.

Queda por examinar el hecho de que doña Bienvenida presenta la autoliquidación, imputándose «las cantidades que le debieron ser retenidas». De nuevo hay que distinguir en función del criterio mantenido anteriormente:

- a) Si se estima que el Consulado no tiene obligación de retener, entonces, el contribuyente no puede deducir de la cuota más que la cantidad efectivamente retenida (artículo 82.5, párrafo 2.º, de la LIRPF), que en nuestro caso es 0 pesetas.

Así, la Consulta número 300, de 22 de febrero de 2000, señala: «se considera ajustado a derecho la no obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del IRPF a las misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras por las retribuciones que satisfacen a trabajadores contratados localmente y, en consecuencia, éstos sólo pueden deducirse de su IRPF las retenciones que efectivamente hayan sido practicadas e ingresadas en la Hacienda Pública española por las representaciones diplomáticas en las que presten servicios, sin que sea admisible la actuación de los trabajadores que hayan descontado de su IRPF las retenciones o ingresos a cuenta que sus pagadores hubieran debido realizar, de haber estado sometidas a esta obligación, pues las misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras no están legalmente obligadas a realizar estos pagos a cuenta de los empleados sujetos al IRPF».

Como doña Bienvenida presenta la declaración imputándose las retenciones que debieron ser efectuadas, es de esperar que los órganos de gestión tributaria, conforme a los artículos 84 de la LIRPF y 123 de la LGT, dicten liquidación provisional, minorando el importe de la devolución solicitada por las retenciones no efectuadas.

- b) Si por el contrario consideramos que el Consulado tiene obligación de retener, el contribuyente puede aplicar el artículo 82.5 de la LIRPF, esto es, «cuando la retención no se hubiese practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida». La Administración Tributaria, en este caso, deberá proceder a la devolución en la forma expuesta en el artículo 85 de la LIRPF.

4. Presentación de la declaración por INTERNET.

Finalmente, se señala que el representante quiere presentar la declaración por INTERNET. Lo primero que debe indicarse es que no puede efectuarse la presentación telemática cuando, resultando a devolver, se solicite la devolución mediante cheque cruzado o nominativo del Banco de España (Orden Ministerial de 10 de abril de 2001). Entendiendo que no solicita la devolución de la forma indicada, conforme al apartado Segundo.Uno.2.^a, de la Orden Ministerial de 10 de abril de 2001, el declarante o su representante deberán tener instalado en el navegador un certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, de acuerdo con el procedimiento establecido en la Orden Ministerial de 24 de abril de 2000.

Apartado 14

El apartado plantea varias cuestiones relativas al IRPF de don Evaristo:

1. Como se ha indicado en un apartado anterior, don Evaristo está obligado por IRPF en España. Esto es, es considerado contribuyente por IRPF conforme a los artículos 8.a) y 9.3 de la LIRPF.

2. Percibe 40 millones como retribución por ser miembro del Consejo de Administración de DARKS (entidad que como se indica en otros apartados no es residente en España). Se trata de rentas que se integrarán como rendimientos de trabajo (artículo 16.2.e de la LIRPF). Ahora bien, la sociedad pagadora no tiene obligación de retener por estos rendimientos (artículos 82 de la LIRPF y 71 del RIRPF).

Apartado 16

El premio obtenido por el contribuyente en un programa de televisión genera una ganancia patrimonial (artículo 31 de la LIRPF), que se integrará normalmente en la parte general de la base imponible (artículo 38 de la LIRPF), y que habrá sido objeto de retención o ingreso a cuenta (artículo 70.2.c del RIRPF), al tipo del 18% (artículos 92 y 98 del RIRPF).

PARTE III. ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Apartado 1

Punto 1.2

DARKS INVESTMENTS CO. Ltd. tiene el domicilio social en Caribbeland. No es sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades (artículo 8 de la LIS). En todo caso, será contribuyente por el IRNR (artículo 5 de la LIRNR) en el supuesto de realizar el hecho imponible de este impuesto (artículo 11 de la LIRNR).

Punto 1.3

Como se ha indicado en la Parte II, doña Macarena no es sujeto pasivo del IRPF. En su caso, será contribuyente por el IRNR, si realiza el hecho imponible del impuesto (artículos 5 y 11 de la LIRNR).

De la misma forma, será sujeto pasivo del IP, por obligación real, por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estén situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español; exigiéndose el IP exclusivamente por esos bienes o derechos (artículo 5.1.b de la LIP).

En cuanto a don Borja, en la Parte II se ha señalado que queda sujeto a IRPF en España; por lo que, a efectos del IP estará sujeto a dicho impuesto por obligación personal en su caso (artículo 5.1.a de la LIP).

Punto 1.4

Doña Bienvenida, así como los hijos del matrimonio, son contribuyentes por el IRPF, siendo también sujetos pasivos del IP, por obligación personal, en su caso.

Don Evaristo, como se ha indicado en la Parte II, queda sujeto al IRPF en España. Mayor problema es determinar si queda sujeto al IP por obligación personal o real.

Conforme al artículo 5.1.a) de la LIP, quedan sujetos por obligación personal las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, determinándose ésta por los criterios establecidos en las normas del IRPF (artículo 5.2 de la LIP). Don Evaristo queda sujeto al IRPF por el artículo 9.3 de la LIRPF («No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esa regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes»); pero este apartado del artículo no fija el concepto de residencia habitual, sino una presunción, o mejor, una regla especial o de cautela, en función de la cual la persona física no perderá la condición de contribuyente cuando haya tenido residencia habitual anterior en España (más aún, la propia ley, en el artículo 8.b, reconoce que en estos supuestos, la persona física tiene residencia habitual en el extranjero: «son contribuyentes por este impuesto: 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»).

El concepto de residencia habitual lo fija el artículo 9.1 de la LIRPF, y conforme al mismo don Evaristo no la tiene. Por ello, no tendrá la condición de sujeto pasivo por obligación personal en el IP; en todo caso, tributará respecto al IP, por obligación real; aunque, de acuerdo con el artículo 5.1.a), párrafo 2.º, de la LIP (en la redacción dada por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre), podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España, pues se trata de un residente en territorio español que pasa a tener su residencia en otro país. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

Apartado 4

El socio persona física recibe como devolución de su aportación un terreno rústico cuyo valor de mercado es de 150 millones de pesetas.

Es de suponer, por los datos que obran en el supuesto, que el citado socio es residente en territorio español y, por tanto, queda sujeto al IP por obligación personal, estando obligado a presentar la declaración por este impuesto (artículo 37.a de la LIP) en donde incluirá el bien rústico recibido.

Apartado 10

Conforme a la Parte V del supuesto, la operación entre PUFONET y DARKS tiene como lugar de realización EE.UU., por lo que al no ser rendimiento obtenido en España, no tributará por IRNR. De considerar, como se señala en la Parte V, que se localiza en España, tributaría por IRNR por esos rendimientos (artículos 11 y 12.1.b de la LIRNR).

Apartado 16

El premio, además de tributar en ese caso por IRPF, debió declararse también en el IP, en cuanto dinero o bien que se integra en el patrimonio de la persona física, en el IP por el padre de don Evaristo, si ese dinero se mantenía a la fecha del devengo del impuesto, y si estaba sujeto al indicado IP y obligado a declarar. Basta esta reseña, pues el supuesto no facilita más datos.

PARTE IV. ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**Apartado 1***Punto 1.1 y 1.2*

La sociedad PUFONET tiene su domicilio social en territorio español, por lo que es residente en España, y será sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades (artículo 7.1 y 8 de la LIS). En relación con este impuesto cabe señalar en principio:

- a) Se considerarán operaciones vinculadas las realizadas entre PUFONET (sociedad residente en territorio español) y el establecimiento permanente en Miami (artículo 16.2.j de la LIS).

- b) Por las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente en Miami, PUFONET tendrá derecho, en su caso, a la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimiento permanente cuando se cumplan las condiciones del artículo 20.ter de la LIS.

Por el contrario, la sociedad DARKS, con domicilio social en Caribbeland, no quedará sujeta al Impuesto sobre Sociedades (artículo 7 de la LIS).

Apartado 4

Se produce una transmisión a un socio, persona física, de un terreno rústico, como consecuencia de una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones.

Conforme al artículo 15.2.c) y 3 de la LIS, el elemento patrimonial transmitido deberá valorarse por su valor de mercado, integrándose en la base imponible de la entidad transmitente (PUFONET) la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

Si consideramos que el valor normal de mercado que nos da el supuesto (150 millones) es el que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, aplicando los métodos previstos en el artículo 16.3 (artículo 15.2 *in fine*); y el valor contable es de 100 millones; la sociedad PUFONET deberá integrar en la base imponible, a través de un ajuste extracontable de carácter fiscal, positivo y permanente, la cantidad de 50 millones.

No obstante, esa renta positiva obtenida en la transmisión de un elemento patrimonial del inmovilizado material, inmueble, al integrarse en la base imponible, se deducirá en el importe de la depreciación monetaria, en la forma expuesta en el artículo 15.11 de la LIS.

Apartado 5

Teniendo en cuenta que ninguno de los deudores está en quiebra o suspensión de pagos, y que el supuesto no alude a otras circunstancias distintas de la morosidad de los deudores, conforme al artículo 12.2 de la LIS, sólo serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.

A la vista de lo anterior, PUFONET deberá:

- a) Efectuar un ajuste extracontable de carácter fiscal, positivo, en la base imponible del ejercicio 2000, por importe de 10 millones, ya que desde el vencimiento del crédito, en mayo de 2000, hasta el devengo, el 31 de diciembre de 2000, no ha transcurrido un año.

- b) Realizar un ajuste de signo contrario en el ejercicio 2001, por el mismo importe, ya que el crédito sigue sin cobrarse y ahora sí que ha transcurrido más de un año.
- c) Hacer un ajuste de signo positivo, en la base imponible del ejercicio 2001 por 5 millones de pesetas; por los tres créditos que vencieron en febrero, marzo y abril, y que, por tanto, no ha transcurrido un año desde el vencimiento de los créditos hasta el devengo del Impuesto sobre Sociedades.

Apartado 8

Conforme al artículo 73 de la LIS, y con independencia de las reglas contables, desde el punto de vista fiscal se integran en la base imponible del socio persona jurídica las rentas contabilizadas por la simple tenencia de las participaciones en los Fondos de Inversión Mobiliaria (FIM). Frente a ello, conforme al artículo 74 de la LIS, por las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva en paraísos fiscales (Caribbeland lo es, al decirlo el supuesto), se integrará en la base imponible del partícipe la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día que concluye el período impositivo del sujeto partícipe y el valor de adquisición de la participación; teniendo en cuenta que si dicha diferencia es negativa, no será deducible aun cuando estuviese contabilizada a través de la oportuna provisión, ya que ésta no es deducible. Esto es, si el rendimiento es negativo, se registrará la pérdida disminuyendo el valor de la participación (Consultas de la DGT de 27 de diciembre de 1996, 26 de febrero de 2001, 4 de noviembre de 1998 y 7 de junio de 2000).

A la vista de lo anterior, la sociedad deberá proceder a efectuar los siguientes ajustes extra-contables en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

- a) Por el Fondo 1, no procede realización de ajuste alguno, ya que su valor liquidativo a 31 de diciembre de 2000 es superior al valor de adquisición.
- b) Por el Fondo 2, dado que también está en un paraíso fiscal, aun cuando no se indica los ajustes que se hayan producido en ejercicios anteriores, procederá un ajuste positivo por 200 millones, con el fin de dar cumplimiento al artículo 74 de la LIS, e integrar en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo a 31 de diciembre de 2000 y el valor de adquisición de la participación.
- c) La dotación a la provisión por el Fondo 3 no es deducible, ya que el mismo está constituido en un paraíso fiscal. Procederá un ajuste positivo permanente por importe de 300 millones.

Apartado 9

La instalación completa para el almacenamiento, carga y descarga de botellas, podrá ser objeto de amortización, a partir de su puesta en condiciones de funcionamiento; entendiéndose que puede constituir un único elemento susceptible de amortización, al tratarse de unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo (artículo 1.3 y 4 del RIS).

Apartado 10

El artículo 14.1.g) de la LIS establece la no deducibilidad de los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Del supuesto se deduce:

- a) DARKS es una entidad residente en un paraíso fiscal y es la hipotética prestadora del servicio de asesoría.
- b) El artículo impone la carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio a la entidad residente en España, PUFONET, quien no acredita la referida efectividad del servicio; sin que pueda considerarse como prueba la expedición de la factura. El TEAC ha declarado reiteradamente que debe cumplirse el requisito de la efectividad del gasto, esto es, que se haya producido (además de estar contabilizado y sea justificado o justificable); siendo el sujeto pasivo el que debe probar que el gasto contabilizado se ha realizado efectivamente (entre otras, Resolución de 17 de diciembre de 1998).

Deberemos concluir, por tanto, en la no deducibilidad del gasto por este motivo.

Finalmente, este apartado 10 plantea el problema de la posible existencia de vinculación entre PUFONET y DARKS. Se debe recordar que en PUFONET, don Borja es Presidente del Consejo de Administración y Administrador único; y don Evaristo es director gerente del establecimiento en Caribbeland. En DARKS, doña Macarena (esposa de don Borja) posee el 40% de las acciones y el 60% restante es de don Evaristo. A la vista de tales relaciones no pueden considerarse como entidades vinculadas; a diferencia de las relaciones entre PUFONET y el establecimiento en el extranjero en que se considera la existencia de vinculación (artículo 16.2.j de la LIS).

Apartado 11

La operación entre don Evaristo y DARKS, por la que el primero transmite las acciones a la segunda, es una operación vinculada si tenemos en cuenta los dictados del artículo 16 de la LIS. Ahora bien, esta Ley no es de aplicación a DARKS, puesto que no es una sociedad residente en España, por lo que la Administración Tributaria no tiene posibilidad de aplicar el citado artículo, esto es, valorar la operación por el precio o valor de mercado respecto de la sociedad.

Por otro lado, PUFONET contabilizó como pérdidas extraordinarias la diferencia entre lo pagado por don Evaristo y el valor de mercado de las acciones más el ingreso a cuenta de 24 millones. Desde el punto de vista fiscal deberá efectuarse la correspondiente corrección en la imputación del

gasto por la retribución en especie (50 millones) más el ingreso a cuenta (24 millones). No se trata de unos resultados extraordinarios, sino de gastos de personal, por lo que se trasladarán 74 millones desde resultados extraordinarios a gastos de personal.

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

Apartado 4

La operación de transmisión de los terrenos rústicos, consecuencia de una reducción de capital con devolución de aportaciones, plantea diversas cuestiones:

- A) La operación anterior de reducción de capital constituye hecho imponible del ITP y AJD, por operaciones societarias (artículo 19.1.1.º de la LITP); siendo la base imponible el valor real de los bienes entregados al socio, sin deducción de gastos y deudas (artículo 25.5), y el tipo de gravamen será del 1%.
- B) Desde el punto de vista del IVA, la operación resulta más compleja, teniendo en cuenta, además, que el término «compraventa» no es el más afortunado, pues en la operación examinada se produce una transmisión por reducción de capital. Hay que indicar los siguientes extremos:
 - B.1) En principio, conforme al artículo 20.1.2.º de la LIVA, las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, están exentas de IVA.
 - B.2) Ahora bien, la anterior exención puede ser objeto de renuncia, siempre y cuando se cumplan los requisitos y condiciones previstos en los artículos 20.dos de la LIVA y 8 del RIVA, por lo que habrá que examinar si se cumplen o no:
 - a) El adquirente es un abogado, por lo que es un profesional y, por tanto, en los términos previstos en el artículo 5 de la LIVA, es sujeto pasivo del impuesto.
 - b) No obstante, hay que dudar que actúe en el ejercicio de su actividad profesional. Se trata de la adquisición de un terreno rústico, por lo que no se comprende muy bien la afectación del bien como consecuencia de una devolución a una aportación de capital, dineraria, por reducción de capital, por lo que es dudoso que actúe en el ejercicio de la actividad profesional. Más bien parece actuar en ejercicio de su actividad patrimonial particular, administrando su patrimonio propio no afecto a la actividad. Así lo han entendido algunos TSJ en supuestos similares, como el de Baleares, en Sentencia de 15 de septiembre de 1998.

- c) Precisa de comunicación fehaciente al adquirente, indicando la renuncia a la exención, que no consta en nuestro caso; aunque este requisito ha sido rebajado por la DGT, que en diversas resoluciones a consultas (así la de 10 de mayo de 1996) señala que es suficiente que en la escritura pública se haga constar el gravamen por el IVA aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por el transmitente a la mencionada exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el impuesto al que se somete la operación. En un sentido análogo se pronuncian diversas Resoluciones del TEAC (entre otras, la de 29 de abril de 1998).
- d) La renuncia se practicará por operación, lo que concurre en nuestro supuesto.
- e) Se exige también que el adquirente suscriba una declaración, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición del bien inmueble. En nuestro caso no consta dicha declaración, y la mera referencia en la escritura pública de la liquidación del IVA, dulcifica el requisito de la comunicación fehaciente por parte del transmitente renunciando a la exención, pero en ningún caso elimina o rebaja este requisito que ahora comentamos y así lo ha reconocido el TEAC (entre otras en sus Resoluciones de 8 de septiembre de 1998, 10 de julio de 1998, y 27 de febrero de 1998), indicando que, a estos efectos «es insuficiente la mera mención de la repercusión en el documento público, ya que lo contrario supondría equiparar una auténtica renuncia a la exención con una aplicación errónea del impuesto».

La conclusión a la que debe llegarse es que no procede la renuncia a la exención y, por tanto, la entrega del terreno rústico estará exenta de IVA, al incumplirse los siguientes requisitos: el sujeto pasivo no actúa en el ejercicio de la actividad profesional de abogado; ni consta declaración suscrita por el adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición del bien inmueble.

B.3) Consecuencia de todo lo anterior, y teniendo en cuenta que el abogado abonó el IVA a la firma de la escritura, procederá la rectificación de la operación y, en su caso, la devolución del IVA. Para ello, pueden adoptarse o pueden darse los siguientes procedimientos:

- a) El transmitente, PUFONET, puede rectificar las cuotas impositivas repercutidas en la forma determinada en el artículo 89 de la LIVA, máxime cuando dicha rectificación implica una disminución o eliminación de la cuota; y siempre que no hayan transcurrido cuatro años a partir del momento del devengo. El transmitente, en este caso, deberá proceder a devolver al adquirente, el abogado, las cuotas indebidamente repercutidas. De no proceder a esta devolución, cuando haya efectuado la modificación de las cuotas repercutidas en una declaración-liquidación del IVA posterior, podría dar lugar incluso a la existencia de la comisión de un delito, dada la cuantía de la cuota, de apropiación indebida del artículo 252 del Código

Penal, siempre que concurra el tipo y la culpa, debiendo proceder el adquirente, en caso de no obtener la devolución, cuando consta la rectificación efectuada, por la vía penal.

b) Podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos, en la forma prevista en el Real Decreto 1163 /1990, y que se examina en la Parte VIII.

C) Finalmente, debe examinarse si la operación de transmisión de los terrenos rústicos como consecuencia de la reducción de capital con devolución de aportaciones, que está exenta de IVA, debe tributar o no por ITP y AJD.

Hay que precisar que la transmisión, como consecuencia de que se produce por una reducción de capital con devolución de aportaciones, quedó sujeta, como se ha indicado, al hecho imponible «operaciones societarias». Pues bien, el artículo 1.2 de la LITP establece que, en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales y por el de operaciones societarias. Por ello, si bien el artículo 4.4 de la LIVA establece que cuando la entrega de inmuebles esté exenta de IVA, tributará por ITP; al ser este concepto incompatible con «operaciones societarias», habiendo tributado ya por este último hecho imponible, la transmisión a que aludimos no quedará sujeta a ITP.

Apartado 5

Podría examinarse la procedencia o no de rectificar las bases imponibles del IVA, debido a la morosidad de los clientes, al indicarnos el retraso en el pago de las cantidades que se adeudan por esos clientes.

Debe concluirse que no procede reducir la base imponible del IVA, ya que las operaciones no son total o parcialmente incobrables, a efecto de este impuesto; pues no se dan los requisitos del artículo 80.Cuatro de la LIVA:

- a) Transcurso de dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro del crédito.
- b) Reflejo en los libros registros exigidos por la LIVA.
- c) Instar el cobro mediante reclamación judicial a los deudores.

Apartado 6

A efectos de las operaciones que realiza durante el mes de junio de 2001, hemos de puntualizar lo siguiente:

- A) El suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo, se consideran entregas de bienes, a la vista del artículo 8.Dos.7.º de la LIVA.
- B) El suministro de productos informáticos específicos es una prestación de servicios, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte (artículo 11.Dos.16.º de la LIVA).

A la vista de lo anterior, pues la determinación de si es una entrega de bienes o una prestación de servicios condiciona el lugar de realización y el devengo, pueden analizarse las operaciones de junio:

Punto 6.1

La elaboración del programa informático específico es una prestación de servicios, cuyo lugar de realización es la sede del destinatario, en nuestro caso, Lyon (Francia); conforme a los artículos 70.Uno.5.º e) y 70.Dos de la LIVA. Se producirá la inversión del sujeto pasivo en Francia (por un artículo similar al 84.Uno.2.º a de nuestra LIVA), por lo que PUFONET, prestador del servicio, facturará sin IVA español, ni francés, ya que será el empresario francés el que se repercutirá el impuesto francés y, en su caso, lo deducirá.

Punto 6.2

El destinatario de la operación, si bien es un empresario, no afecta la prestación de servicios (elaboración de un programa informático para la gestión del patrimonio personal) a la actividad empresarial. Por ello, teniendo en cuenta que el destinatario es Canarias, el lugar de realización de la operación será el territorio de aplicación del impuesto (artículos 70.Uno.5.º e y 70.Dos, párrafo 2.º, de la LIVA). Por ello, repercutirá IVA en la correspondiente factura, al tipo general del 16%.

Punto 6.3

Se producirán las siguientes operaciones:

- A) A la importación de los productos desde EE.UU. (el supuesto alude a que es consecuencia de su representación de la empresa estadounidense), se habrá producido el hecho imponible importación (artículos 17 y 18 de la LIVA), liquidándose el IVA de la misma, cuya base imponible comprenderá los derechos aduaneros y demás partidas fijadas en el artículo 83 de la LIVA.

B) La venta de programas informáticos normalizados es una entrega de bienes por lo que:

- a) Las ventas por 100 millones son entregas en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 68 de la LIVA) por operaciones interiores, repercutiendo el IVA español al tipo del 16%.
- b) La entrega por 25 millones a la empresa francesa, establecida en París, será una entrega intracomunitaria de bienes, exenta conforme al artículo 25 de la LIVA., siempre que se acredite el transporte a Francia, por cualquiera de los medios que determina el artículo 13.2 del RIVA. Tributará en Francia como adquisición intracomunitaria de bienes, siendo en aquel país sujeto pasivo del impuesto el empresario francés.

Apartado 7

Por las operaciones reflejadas en este apartado séptimo se producen las siguientes incidencias fiscales:

Punto 7.1

En el supuesto de que los bienes se encuentren en régimen suspensivo de II.EE., como es nuestro caso, están acogidos al régimen de depósito distinto del aduanero en el IVA; por lo que, de conformidad con el artículo 24.Uno.1.º de la LIVA las entregas y operaciones relativas a esos bienes, que se mantienen en ese régimen, estarán exentas de IVA. De la misma forma, estarán exentas las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas citadas (artículo 24.Uno.2.º de la LIVA).

Por este motivo, las dos operaciones descritas en este apartado (la entrega de los bienes y la prestación de servicios en que consiste el transporte) estarán exentas de IVA.

En cuanto a las pérdidas, en la Parte VI de este supuesto se indica que se encuentran dentro de los porcentajes admisibles previstos en el RIE y, por tanto, no son objeto de regularización fiscal.

Punto 7.2

Por las ventas efectuadas en el territorio interior, el supuesto indica que se liquida el impuesto. Respecto de los 250.000 litros de los que no se justifica su recepción en Portugal, sin perjuicio de liquidar los II.EE., se deberá liquidar por PUFONET el IVA por operación asimilada a la importación (artículo 19.4.º de la LIVA) al abandonar el régimen de depósito distinto del aduanero.

La base imponible, de acuerdo con el artículo 83.Dos.3.º de la LIVA, comprenderá tanto el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas, como la parte proporcional del transporte que se declaró exento en la operación 7.1. Finalmente, el tipo impositivo será el del 16%.

Apartado 9

Desde el punto del IVA, la operación exige determinar el lugar de realización de la misma. Se trata de una entrega de bienes, cuyos costes de instalación y montaje son del 20% del importe del contrato; esto es, exceden del 15% de la total contraprestación correspondiente a la entrega del bien entregado. Además, dada la naturaleza del bien que se entrega, debe entenderse que la instalación o montaje implica la inmovilización del mismo.

Por ello, ha de entenderse que el lugar de realización de la citada entrega es el territorio de aplicación del impuesto (artículo 68.Dos.2.º de la LIVA).

Quien efectúa la entrega es la empresa extranjera y, por tanto, se produce, en primer lugar el hecho imponible importación (artículos 17 y 18 de la LIVA). Ahora bien, estará exenta de IVA dicha importación ya que, como se ha indicado en los párrafos anteriores, se trata de un bien cuya entrega se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 66.1.º de la LIVA). En cuanto a la entrega interior, el sujeto pasivo será PUFONET, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA. La base imponible comprenderá tanto el precio pactado, como todos los gastos accesorios (artículo 78.Uno y Dos.1.º de la LIVA) de flete y seguro, al tipo del 16%. Debe indicarse que, al fijarse la contraprestación de la operación en moneda o divisa extranjera (dólares), para determinar la base imponible del impuesto en moneda nacional, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo del impuesto (artículo 79.Diez de la LIVA).

Al calificar la operación como una entrega interior, serán de aplicación las reglas del devengo en operaciones interiores y, por tanto, al existir un pago anticipado, nada obsta a la aplicación de la regla especial prevista en el artículo 75.Dos de la LIVA: por el pago anticipado el devengo se produce en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos.

Apartado 10

PUFONET contrata con DARKS (sociedad establecida en un paraíso fiscal) la prestación de servicio. Hay que distinguir entre el prestador, DARKS, establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto; y el destinatario directo. Este último no resulta definido en el supuesto de una manera inequívoca y, por ello, deben examinarse todas las posibilidades; teniendo en cuenta que se trata de un servicio de los previstos en el artículo 70.Uno.5.º d) de la LIVA, y se entenderá localizado en la sede del destinatario, si éste es empresario:

- A) Si el destinatario directo es el establecimiento de EE.UU., el servicio se entiende localizado fuera del territorio de aplicación del impuesto, por lo que no quedará sujeto al IVA español.

B) Ahora bien, si el que encargó el servicio es la sede central de la sociedad, establecida en el territorio de aplicación del impuesto, el lugar de realización de la prestación de servicios sería este territorio, quedando sujeta al IVA y produciéndose la inversión del sujeto pasivo, por aplicación del artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA.

No obstante, planteándose la realidad de la prestación de servicios, de acreditar su no efectividad, desaparecería cualquier tributación por este impuesto; por lo que PUFONET no tendría posibilidad de deducir el impuesto soportado.

Además, sobre el problema de la deducibilidad del IVA de las facturas, el TEAC, entre otras en su Resolución de 12 de marzo de 1998, tiene establecido que «de conformidad con la normativa reguladora de este Impuesto, para practicar las deducciones es necesario la existencia de unas cuotas de IVA devengadas en territorio peninsular español o Islas Baleares, que los sujetos pasivos del Impuesto hayan soportado por repercusión en las adquisiciones de bienes o en los servicios a ellos prestados, que dichas cuotas se hayan devengado con arreglo a derecho y no en cuantía superior a la que corresponda, que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determine el derecho a la deducción, se utilice en la realización de operaciones sujetas y no excluidas por la normativa del Impuesto y que el soportado esté directamente relacionado con su actividad empresarial de quien practica la deducción. También que no se trate de cuotas soportadas expresamente excluidas por la normativa del Impuesto y que para el ejercicio del derecho a la deducción se esté en posesión del documento justificativo del derecho (factura), cumpliendo éste con los requisitos que exige la normativa de facturación. Por último es necesario practicar la deducción en el momento en que se determina por la normativa del Impuesto, ya que es posible la caducidad del Derecho».

En el caso que se examina, se ponen de manifiesto una serie de circunstancias, como que la empresa emisora no tiene presentadas declaraciones ni por este impuesto ni por cualquier otro concepto; que no se acredita por el sujeto pasivo la realidad de las prestaciones; no constando ningún otro elemento que acredite que los servicios se han prestado. Todo ello implica, dejando al margen la contabilización de las facturas por la entidad, que en ningún caso hace prueba plena de la realidad de los hechos allí constatados, y menos frente a terceros; la inexistencia y falta de prueba de las operaciones realizadas. Estos hechos, no aclarados por el sujeto pasivo suficientemente, que además no aporta ningún medio de prueba en contrario, permite considerar la falta de justificación de los servicios prestados.

Debe existir, de acuerdo con la Ley del Impuesto (artículos 92 y siguientes), una relación directa del bien entregado o del servicio prestado según la factura, con el desarrollo de una actividad empresarial. Al no justificarse el contenido de las operaciones no se puede comprobar la realidad de los servicios recibidos, por lo que el IVA no será deducible.

PARTE VI. ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES**Apartado 1***Punto 1.1*

PUFONET es autorizado para tener un depósito fiscal (conforme al artículo 4.7 de la LIE, constituye un establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida y con las condiciones y requisitos que se establecen reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los II.EE.). El supuesto señala que fue registrado con n.º CAE (Código de Actividad y de Establecimiento) «Y»; ha de entenderse que conforme establecen los artículos 40 y 41 del RIE. Aun cuando del supuesto no se deduce expresamente de qué tipo de depósito fiscal se trata, sin duda, se encuadrará dentro del grupo segundo del Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, esto es, de «Actividades Comerciales».

Apartado 6

En la operación descrita en el punto 6.3 se produce una importación sujeta a derechos aduaneros, tratándose de un despacho a libre práctica, prevista en el artículo 79 del CAC aprobado por Reglamento CEE número 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992.

Apartado 7

En este apartado se observan las siguientes incidencias a efectos de los II.EE.:

Punto 7.1

En principio no se realiza el devengo de los II.EE. sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, por cuanto circula en régimen suspensivo: salen los productos de fábrica con destino directamente a otro depósito fiscal autorizado, de PUFONET (artículos 7 de la LIE y 14 y siguientes del RIE). La circulación de los productos estará amparado por un documento de acompañamiento (artículo 22.1.a del RIE).

En cuanto a la desaparición de 4.000 litros, suponen un 0,4 % del total transportado (1 millón). El artículo 6.1 de la LIE establece la no sujeción en concepto de fabricación o importación de las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos, acaecidas en régimen suspensivo durante los

procesos de transporte, siempre que no superen los porcentajes y se cumplan los requisitos previstos reglamentariamente. Conforme a los artículos 16 y 90 del RIE, se admite un porcentaje de pérdidas del 0,5% de la cantidad que consta como transportada en el documento de circulación. En este caso, al no superar este porcentaje, se aceptará sin necesidad de regularización tributaria, los asientos de data y de cargo en las contabilidades del expedidor y del destinatario, por las cantidades que figuren en el documento de acompañamiento y en el certificado de recepción, respectivamente.

Parece lógico pensar que ambas partes han actuado de la forma indicada, y no dando parte a la Oficina Gestora de la pérdida, intentando acreditar caso fortuito o fuerza mayor (artículo 16.A.6 del RIE), lo que en este caso parece extraordinariamente difícil de acreditar, a la vista del supuesto.

Punto 7.2

Habiendo presentado las liquidaciones por IVA e I.L.E.E. de las ventas interiores, el problema se plantea con los 250.000 litros que se expidieron en régimen suspensivo a un mayorista autorizado de Portugal, de los que no se ha podido justificar su recepción a través del documento de acompañamiento.

Debe recordarse que el depositario autorizado expedidor (PUFONET) tiene las obligaciones previstas en los artículos 29 y 30 del RIE y, a su vez, el receptor portugués está obligado a formalizar el certificado de recepción que figura en el documento de acompañamiento y remitir el ejemplar número tres, diligenciado y visado, al expedidor en un plazo que finaliza el día 15 del mes siguiente a la de la recepción de los productos (artículo 31 del RIE).

Además, en nuestro caso concreto, PUFONET, expedidor autorizado, deberá comunicar a su Oficina gestora, dentro del plazo de tres meses desde la fecha del envío de los productos, y mediante el parte de incidencias aprobado por el Ministro de Hacienda (modelo 509), la falta de recepción del ejemplar número tres del documento de acompañamiento de aquellos productos que han circulado en régimen suspensivo (artículos 11 de la LIE y 29.2 del RIE). En este sentido y, conforme al artículo 17.3 de la LIE, se considerará que la irregularidad se cometió en España (salvo acreditación de que se produjo en el otro Estado miembro) una vez transcurridos cuatro meses desde la fecha de envío; procediéndose, por tanto, a liquidar el Impuesto de Alcohol y Bebidas Derivadas a PUFONET, sujeto pasivo del mismo.

La base imponible será la siguiente:

$$(250.000 \times 0,42) / 100$$

Y el tipo impositivo será de 114.000 pesetas por hectolitro de alcohol puro (artículo 39 de la LIE).

Apartado 9

La importación de los bienes que componen la instalación para el almacenamiento, carga y descarga de botellas, si bien está exenta de IVA, en la forma expuesta en la parte V, no lo está de los derechos aduaneros; surgiendo el problema de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Conforme al artículo 29.1 del CAC, el valor en aduana será el valor de transacción o precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías, incrementado o minorado en las partidas de los artículos 32 y 33, todo ello, desarrollado por los artículos 141 y siguientes del Reglamento CEE número 2454/1993, de la Comisión, de desarrollo del CAC.

Conforme a dichos artículos, el valor en aduana:

- A) No comprenderá los gastos relativos a los trabajos de instalación o montaje que señala el supuesto (artículo 33.b del CAC). Por ello, no se incluirá el 20% sobre 200.000 US \$.
- B) Se incluirán los gastos en concepto de fletes y seguros que indica el supuesto, por importe de 6.000 US \$.

Al determinarse el valor en aduana en una moneda distinta de la del Estado miembro donde se efectúa la valoración, el tipo de cambio aplicable para determinar dicho valor expresado en moneda nacional será el tipo registrado en el penúltimo miércoles de cada mes y publicado ese mismo día o el siguiente, como regla general; aplicando los artículos 169 y siguientes del Reglamento 2454/1993.

Apartado 12

Examinaremos las dos operaciones por separado:

Punto 12.1

La primera operación es la compra de los vehículos, que PUFONET piensa destinar al alquiler. Por tanto, conforme al artículo 66.1.c) de la LIE, no tributará la operación, pues está exenta la primera matriculación definitiva de los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler. La aplicación de esta exención (artículo 66.2, párrafo 1.º) está condicionada a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria en la forma expuesta en los artículos 135 a 137 del RIE.

En este caso será necesario que se aporte:

- A) El recibo corriente del Impuesto sobre Actividades Económicas que acredite que el solicitante desempeña la actividad a que se va a afectar el medio de transporte.
- B) La documentación que acredite que el solicitante cumple los requisitos necesarios para ejercer la actividad de arrendamiento de vehículos conforme a lo dispuesto en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de Transportes Terrestres y en el Capítulo IV del Título V de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, y modificado por el Real Decreto 858/1994, de 29 de abril.

Respecto de las 10 furgonetas, ha de señalarse que, conforme al artículo 65.1.a).9.º de la LIE, estarán no sujetas al IMT si: a) son de uso múltiple, b) la altura total sobre el suelo es superior a 1.800 milímetros; y c) no sean vehículos tipo «jeep» o todo terreno.

Punto 12.2

Con posterioridad a la operación de compra anterior, lleva a cabo las siguientes:

A) Arrenda con opción de compra, 25 vehículos Mercedes, por un año.

El artículo 66.1.c), párrafo 1.º, de la LIE, establece que no tiene la consideración de alquiler el arrendamiento con opción de compra. Deberá por ello liquidar el IMT, conforme establece el artículo 65.3, párrafos 1.º y 2.º, al modificarse, antes de transcurridos dos años desde la primera matriculación definitiva, las circunstancias o requisitos determinantes del supuesto de exención que antes se ha examinado. La autoliquidación e ingreso del IMT se hará con referencia al momento en que se produce la modificación. El IMT se devengará en el momento en que se produzca la modificación de las circunstancias o requisitos que motivaron la exención y la base imponible estará constituida por el valor de mercado de los vehículos en la fecha del devengo (artículos 68 y 69).

Como PUFONET (sujeto pasivo del impuesto) no liquida el IMT en su debido tiempo, al presentar la autoliquidación sufrirá las consecuencias previstas en el artículo 61.3 de la LGT, esto es, los recargos por ingresos correspondientes a autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo. Si existiese este último, dando lugar a una actuación y liquidación administrativa, podría originar la correspondiente sanción por dejar de ingresar (artículo 79.a de la LGT), además de la exigencia de intereses de demora (artículo 58.2.c de la LGT).

B) Venta de Mercedes.

En cuanto a la venta de los Mercedes, teniendo en cuenta los artículos de la LIE antes citados, si bien ha existido una modificación de las circunstancias de la exención; sin embargo tras la modificación resulta aplicable un supuesto de exención previsto en la propia LIE; el mismo aplicable a la compra de los vehículos por PUFONET, esto es, los vehículos van a ser destinados al alquiler, puesto que el supuesto indica que la actividad de la empresa compradora es el alquiler de vehículos sin conductor. Por todo ello, la venta en que se concreta esta operación estará exenta de IMT.

PARTE VII. ASPECTOS CONTABLES**Apartado 1***Punto 1.4*

OPCIONES SOBRE ACCIONES.

En la contabilización de las opciones sobre acciones concedidas por PUFONET a don Evaristo, a la firma del contrato de trabajo entre ambos (2 de enero de 1997) y que don Evaristo podía ejercitar libremente en cualquier momento posterior al 2 de enero de 2000 y hasta el 31 de diciembre de 2000, la sociedad PUFONET no ha efectuado más que registros extracontables.

Sin embargo, la Consulta número 2 del BOICAC número 45 / Marzo 2001 sobre el registro contable de unas determinadas opciones sobre acciones de la propia sociedad, a entregar a sus empleados, establece que la retribución a los trabajadores debe reflejarse en contabilidad de acuerdo con su devengo, constituyendo «la retribución del trabajador la diferencia entre el precio de ejercicio de la opción y el precio de mercado de las acciones.

En concreto, sí existe un compromiso de la empresa con los trabajadores, de forma que si se cumplen una serie de circunstancias se les retribuirá con un determinado importe (independientemente de la forma o instrumento que se emplee para su retribución), producirá en el ejercicio en que se devengue dicha retribución, el correspondiente registro del gasto, que si se trata de un importe estimado deberá materializarse en la correspondiente dotación (cuya naturaleza es la de un gasto de personal) de una provisión que ponga de manifiesto dicho compromiso.

En consecuencia se cargaría en una cuenta de gastos, de gastos de personal (subgrupo 64 del PGC), con abono a una cuenta del subgrupo 14 "Provisiones para riesgos y gastos", por constituir un pasivo contingente.

En el momento que el trabajador ejercita la opción, se dará de baja la provisión dotada, circunstancia que motivará la entrega de las acciones, y la recepción en la empresa del importe monetario obtenido del trabajador (precio de ejercicio de la opción), lo que pondrá de manifiesto, en su caso, el correspondiente resultado».

Contablemente, se debería haber cargado en la cuenta de provisión del subgrupo 14, previamente dotada, así como en tesorería por el importe monetario recibido del trabajador, abonándose a la correspondiente cuenta donde se tuvieran contabilizadas las acciones entregadas (que puede ser, por ejemplo, la de «Acciones propias en situaciones especiales» o la de «Acciones emitidas»), para por la diferencia existente contabilizar el resultado derivado de la operación, que podría registrarse, según corresponda, en la cuenta «Beneficios por operaciones con acciones propias» o «Pérdidas por operaciones con acciones propias» del PGC.

Según todo lo anterior, PUFONET debería haber contabilizado una provisión por el importe estimado de la retribución a satisfacer a don Evaristo desde el año en que se le conceden las opciones (1997) hasta el ejercicio en que éste ejercita su derecho (3 de enero de 2000). Al no haber dotado provisión alguna, todo el coste de la retribución se imputará al ejercicio en que se ejercitan las opciones (2000).

De la misma manera, en dicha fecha, se debería haber contabilizado por PUFONET un resultado por la diferencia entre el precio convenido (500, al que don Evaristo ejercitó la opción sobre las acciones) y el valor de mercado de las mismas en la fecha de ejercicio de la opción que era de 1.000 (punto 11 del enunciado).

Apartado 4

DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES.

Una disminución del capital por devolución de aportaciones es una de las modalidades de reducción de capital comprendida en el artículo 163.1 del TRLSA.

El reflejo contable de la operación correspondiente a un socio dando de baja por su valor neto contable (100 millones de ptas.) el terreno recibido como aportación, disminuyendo el capital adjudicado al socio por el mismo importe, es correcto. Así, la operación se ha registrado cargando en la cuenta de «Capital social», por 100 millones de pesetas, abonándose por el mismo importe a la cuenta de «Terrenos».

Al igual que también lo es la contabilización del IVA correspondiente a la naturaleza de la operación, la cual se ha registrado efectuando un cargo en la cuenta de «Tesorería» con abono a la cuenta de «Hacienda Pública, IVA repercutido».

Apartado 5

PROVISIONES PARA INSOLVENCIAS DE TRÁFICO.

Desde un punto de vista contable la dotación por provisión de insolvencias transcurridos dos meses desde el vencimiento del crédito, es perfectamente correcta, en aplicación del principio de prudencia. Tal dotación se contabiliza efectuando una anotación en el debe de la cuenta «Dotación provisión insolvencias de tráfico», cuenta de gastos, con abono a la cuenta «Provisión para insolvencias de tráfico».

Así la dotación efectuada en el año 2000 correspondiente a un crédito por importe de 10 millones de pesetas es correcta, aunque en dicho ejercicio, dicho gasto no fuera fiscalmente deducible, lo que generó la contabilización de un impuesto anticipado. Este impuesto anticipado se reflejó en el asiento de contabilización del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2000, mediante una anotación en el debe de la cuenta «Impuesto sobre beneficios anticipado» por el 35% de los 10 millones de pesetas, con abono a las cuentas «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta» y a la cuenta «Hacienda Pública, acreedor por impuesto de sociedades», constituyendo la suma de los saldos de ambas cuentas, la cuota líquida del impuesto.

Como en el ejercicio 2001 aún sigue pendiente de cobro, contablemente no procede efectuar asiento alguno, como así ha procedido PUFONET, aun cuando este año los 10 millones sean fiscalmente deducibles, produciéndose la reversión del impuesto anticipado registrado el año anterior. De tal manera, que en la contabilización del Impuesto de Sociedades correspondiente al año 2001, se efectuará un cargo en la cuenta «Impuesto sobre beneficios», por el gasto del ejercicio, con abono a la cuenta «Impuesto sobre beneficios anticipado» surgida el año anterior.

En relación con los créditos vencidos en el 2001 y que no han sido atendidos, la dotación de la provisión es correcta, produciéndose al igual que en el ejercicio anterior, una diferencia positiva en el impuesto, que generará un impuesto anticipado. Su reflejo contable será idéntico al comentado anteriormente.

Apartado 6

OPERACIONES DE COMERCIALIZACIÓN DE PROGRAMAS INFORMÁTICOS NORMALIZADOS Y PREVIO ENCARGO, DE PRODUCTOS INFORMÁTICOS ESPECÍFICOS.

Las ventas de dos programas informáticos específicos por parte de PUFONET (puntos 6.1 y 6.2) se deberían haber contabilizado.

Su reflejo contable se debería realizar en dos tramos; en primer lugar, registrándose durante la realización del trabajo encargado el correspondiente coste de producción en las cuentas correspondientes de gasto por naturaleza (Norma 2.^a del PGC), lo que implicará efectuar anotaciones en el debe de las cuentas correspondientes de gastos (por ejemplo, de gastos de personal, de compras de materiales, de suministros, etc.), con abono a «Tesorería» o a las cuentas representativas de las deudas contraídas; en segundo lugar, se debería haber contabilizado el ingreso correspondiente al importe por el que se han vendido dichos programas (principio de correlación de ingresos y gastos del PGC), efectuándose el correspondiente abono a cuentas del subgrupo 70 «Ventas de programas informáticos», con cargo en «Tesorería» o «Clientes».

En la operación correspondiente al punto 6.3, y sobre la base de lo anteriormente comentado, se debería igualmente haber contabilizado la venta de los programas informáticos normalizados, aunque en este caso sí que está registrado el gasto que coincide con la importación de dichos programas. La contabilización de la venta sería igual que en el caso anterior, solamente que utilizando la cuenta desarrollada al efecto del subgrupo 70, mientras que el gasto se habrá contabilizado en la cuenta correspondiente del subgrupo 60 «Compras de programas informáticos normalizados», con abono a la cuenta correspondiente de «Tesorería» o «Proveedores».

Apartado 7

Punto 7.1

COMPRAS DE BRANDY.

La compra según el enunciado ha sido correctamente registrada por PUFONET, que por lo tanto, habrá considerado el transporte como mayor precio de adquisición (Norma 17.^a, apartado a) del PGC). En consecuencia, se habrá cargado en el debe de la cuenta correspondiente del subgrupo 60 «Compras de brandy» por el importe a satisfacer (acordado con el proveedor), transporte incluido, con abono a la correspondiente cuenta de «Tesorería» o «Proveedores»:

De la misma forma, el producto recibido ha sido debidamente registrado en la contabilización de existencias, lo cual se habrá realizado efectuando un cargo en la cuenta correspondiente «Existencias de brandy» del grupo 3, con abono a la cuenta de ingresos «Variación de existencias de brandy».

Punto 7.2

VENTAS DE BRANDY.

Las ventas de brandy se han debido registrar en contabilidad. El enunciado no especifica si así se ha hecho. En cualquier caso, su reflejo contable implicaría el correspondiente abono a la cuenta del subgrupo 70 «Ventas de brandy» con cargo a «Tesorería» o «Clientes».

Como no se ha podido justificar la ultimación del régimen suspensivo del producto enviado a Portugal mediante la recepción del documento de acompañamiento, deberían liquidarse los correspondientes impuestos. Dicha liquidación implicará el correspondiente reflejo contable.

Apartado 8

FONDOS DE INVERSIÓN MOBILIARIA.

La participación en fondos de inversión mobiliaria se ha de ajustar al cierre del ejercicio a su valor liquidativo [Resolución de 27 de julio de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM)]. Lo que implica que tanto las pérdidas como las ganancias que se produzcan al cierre del ejercicio, al ajustar la participación en los Fondos al valor liquidativo, se imputarán a resultados.

En aplicación de la mencionada Resolución, se deberán ajustar las participaciones en los fondos 1, 2 y 3 a su valor liquidativo, lo que generará un ingreso de 100.000 en el Fondo 1, otro de 200.000 en el Fondo 2 y una pérdida de 300.000 en el Fondo 3.

Contablemente, en relación con los Fondos 1 y 2, se cargará en las correspondientes cuentas de «Participación en Fondos» donde se tenga registrada la participación, con abono a una cuenta que registre la rentabilidad generada, cual puede ser «Ingresos de participaciones en Fondos».

En cuanto a la inversión en el Fondo 3, al ser su valor liquidativo inferior, se contabilizará una pérdida en el debe de la cuenta «Pérdidas en valores negociables» con abono a la propia «Participación en Fondo 3».

Como la empresa en relación al Fondo 3 ha dotado una provisión, se habrá de anular ésta, por lo que se cargará en la cuenta de provisión constituida, con abono a la cuenta de gasto por dotación utilizada, es decir, se dará la vuelta al asiento que se hizo cuando se dotó la provisión.

Apartado 9

COMPRA DE UNA INSTALACIÓN.

El precio de adquisición del inmovilizado incluye además del importe facturado por el vendedor 200.000 US \$ todos los gastos adicionales que se pongan de manifiesto hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, y siempre que sean por cuenta de la empresa. (Norma 2.^a de Valoración del Inmovilizado Material del PGC).

Como la adquisición es en condiciones FOB, el flete y seguro son por cuenta de la empresa, y por lo tanto mayor precio de adquisición.

En definitiva la instalación debe figurar contabilizada al menos por 206.000 US \$, importe a registrar en el debe de la cuenta «Instalaciones», con abono a las cuentas correspondientes de «Tesorería» y «Proveedores de inmovilizado».

Apartado 10

PRESTACIONES DE SERVICIOS.

PUFONET ha contabilizado unos servicios que ha prestado (real o hipotéticamente), teniendo como soporte y justificante del asiento las facturas correspondientes, por lo que contablemente su registro es correcto. Se habrá cargado en la cuenta correspondiente de gastos, en concreto, de «Servicios exteriores», subgrupo 62 del PGC, con abono a «Tesorería».

Otra cosa será el que se pueda sospechar que no ha habido prestación de servicio, en cuyo caso se habrán de iniciar las acciones legales que correspondan.

PARTE VIII. ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS Y DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Apartado 1

Punto 1.1

PUFONET es una sociedad que factura desde su creación más de 10.000 millones de pesetas anuales; lo que lleva consigo, desde el punto de vista de la gestión tributaria, que presentará declaración-liquidación mensual por IVA (artículo 71.3 del RIVA), retenciones e ingresos a cuenta de IRPF (artículo 101.1 del RIRPF), y Sociedades (artículo 64.1 del RIS); y finalmente por la liquidación y pago del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas (artículo 44 del RIE).

Apartado 2

Respecto de este apartado, y en cuanto al procedimiento inspector, debe indicarse:

- A) No se señala en el supuesto cuándo se recibió la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras; pero debe tenerse en cuenta que, de no haber actuaciones que interrumpieran la prescripción, si la comunicación se recibió con posterioridad al plazo de declaración del IRPF en el año 2000, estaría prescrito el ejercicio 1995 por IRPF y Patrimonio, pues el plazo de prescripción es de cuatro años (artículo 64.a de la LGT) y para este ejercicio e impuestos concluye en junio de 2000.
- B) La actuación inspectora tiene una duración de 14 meses, cuando la Ley 1/1998 establece que no podrá exceder de 12 meses (artículo 29.1). No obstante, el propio artículo 29.2 establece que no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

Entre estas últimas figuran en el artículo 31.1.a) del RGIT la petición de datos e informes a otras Administraciones Tributarias de otros Estados miembros de la Unión Europea por el tiempo que transcurra entre la petición o solicitud y la recepción de los mismos (lo que ocurre en nuestro supuesto). Este período será de 12 meses.

Por ello, en el supuesto, teniendo en cuenta que la paralización por el motivo anterior fue de cuatro meses, la actuación inspectora concluyó en 10 meses, por lo que la Inspección cumplió con el plazo previsto en los artículos 29.1 de la Ley 1/1998 y 31 del RGIT.

Ha de indicarse, por último, que, dado que el plazo que nos da el supuesto es hasta la firma de las Actas, a la Inspección le quedan dos meses para no incumplir los plazos generales señalados en el párrafo anterior, puesto que las actuaciones inspectoras concluyen no con la firma de las Actas, sino en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas (artículo 31 del RGIT y reiterada jurisprudencia, como las Sentencias del TS de 28 de febrero de 1995 y 28 de octubre de 1997).

- C) Respecto de las alegaciones que piensa realizar el asesor, ha de señalarse:

- C.1) El artículo 19.6 del RGIT establece que los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad. Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones inspectoras, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas (artículo 27 de la Ley 1/1998). Asimismo, la Administración Tributaria hace públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección (artículo 26 de la Ley 1/1998).

En base a lo anterior, debe desestimarse la primera alegación del asesor, pues las normas sobre planes de inspección no tienen carácter de normas competenciales, ni de ellas pueden derivarse derechos subjetivos o expectativas para los obligados tributarios; son normas de distribución interna de funciones, por lo que no generan un derecho subjetivo del contribuyente para cerciorarse de que la actuación de comprobación que le afecte obedece a criterios de selección estrictamente objetivos. Así lo ha entendido la jurisprudencia de los TSJ (de Valencia, Sentencia de 17 de septiembre

de 1999; Madrid, 15 de marzo de 1996), y el TS, en Sentencia de 20 de octubre de 2000 estima que el acto de inclusión en un Plan de Inspección sectorial o desagregado es un acto de trámite respecto del que no existe obligación de notificación y que no tiene carácter de recurrible; ello, junto al carácter confidencial y reservado de los Planes no ha quedado desvirtuado por el artículo 26 de la Ley 1/1998.

- C.2) En cuanto a la segunda de las alegaciones, se desestimará por los motivos apuntados en la letra anterior.

No obstante, debe advertirse que el asesor pretende la «caducidad» del procedimiento. A este respecto, debe indicarse que el artículo 105.2 de la LGT establece que la inobservancia de los plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja. A este respecto es interesante la Sentencia del TS de 4 de diciembre de 1998 en cuanto descarta la ilegalidad del Anexo 3 del Real Decreto 803/1993, en cuanto recoge procedimientos tributarios respecto de los que no existe plazo prefijado de terminación (existe voto particular que considera contraria a la Ley 30/1992 la determinación de procedimientos sin plazo como el de investigación y comprobación entre otros. Se indica en la misma que la Ley 1/1998 ha venido a corroborar la imposibilidad de existencia de procedimientos tributarios sin plazos concretos de terminación, salvo el de recaudación; sin que ello sea contrario al artículo 104.2 de la LGT, pues éste trata de la caducidad de la acción y no de la caducidad de los procedimientos).

No obstante, existen algunas sentencias de la AN que mantienen la caducidad del procedimiento inspector (como la de 25 de febrero de 1997), si bien se trata de supuestos en que la norma no había establecido todavía un plazo de duración de los procedimientos. El TEAC, entre otras, en Resolución de 16 de diciembre de 1999, mantiene frente a ello, que la alegación de caducidad del procedimiento no tiene relevancia alguna, «porque para que pueda apreciarse la caducidad ésta debe haber sido establecida por Ley (artículo 10.d de la LGT), no siendo el caso, con arreglo a la normativa vigente en el momento de los hechos; es más, el Reglamento General de la Inspección no somete a plazo el procedimiento de inspección. Faltan, por tanto, los dos requisitos básicos de la caducidad: el establecimiento de un plazo, y la existencia de una ley que vincule al incumplimiento imputable a la Administración Tributaria, la caducidad del procedimiento». Esta doctrina ha sido reconocida por la Audiencia Nacional en varias Sentencias posteriores a la que se invoca por la reclamante; así la Sentencia de 5 de noviembre de 1998, que refiriéndose a la citada por la reclamante afirma que «sin embargo, la anterior interpretación jurídica de la figura de la caducidad en el ámbito tributario, en el estado legislativo actual, ha de ser abandonada». Por otra parte (...) dicho precepto (el artículo 43.4 de la Ley 30/1992) no sería aplicable al caso, por impedirlo la disposición adicional quinta de la Ley citada, teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente y lo que se establece en el artículo 105.2 de la LGT, y a cuyo tenor, «la inobservancia de plazos por la administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja».

Recogiendo esta postura, habrá que indicar que, aunque exista ahora el plazo de duración del procedimiento inspector, recogido en la Ley 1/1998, sin embargo, sigue faltando el segundo de los elementos aludidos, esto es, la existencia de una Ley que vincule al incumplimiento imputable a la Administración Tributaria, la caducidad del procedimiento.

Apartado 3

Este apartado plantea diversas cuestiones, tanto respecto al procedimiento inspector, como de gestión, y también de recaudación, que trataremos conjuntamente, a sabiendas de que este último aspecto, el recaudatorio, debería examinarse en la Parte I de este supuesto, pero con ello podremos tener una visión conjunta de los problemas que se plantean en este apartado.

- A) Debe entenderse que la comunicación recibida de la Inspección es correcta, y que, en su caso, el período objeto de investigación y comprobación no va a dar lugar a prescripción alguna, pues no se comprueban los primeros meses de 1997 de IVA. Recordemos que el período de liquidación de PUFONET es mensual y, por tanto, a efectos del cómputo de la prescripción deben observarse estos plazos mensuales.
- B) Las actuaciones de la Inspección, a la vista de los artículos 28.1 de la Ley 1/1998, y 11.3 y 33.bis del RGIT, tienen ya alcance general respecto al IVA y períodos objeto de investigación, no pudiendo abarcar el año 1997 completo, ya que los primeros meses de ese ejercicio deben entenderse prescritos.

Por tanto, aun cuando la solicitud de ampliación de actuaciones se produzca en plazo (15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras, según el artículo 28.2 de la Ley 1/1998), no procede estimarla, y deberá denegarse, por cuanto la ampliación abarcará «exclusivamente» el tributo y ejercicio afectados por la actuación parcial.

- C) La Inspección solicita que se aporten los registros fiscales del IVA y los libros mayores de clientes y proveedores.

Ante la voluntad negativa de PUFONET en orden a aportarlos a la Inspección, debe examinarse si, a la vista del artículo 21 del RGIT, la Administración Tributaria puede requerir su presentación en las oficinas públicas (apartado 3 del artículo 21) o debe desplazarse a los locales y oficinas del interesado (apartado 1).

La Inspección puede requerir la presentación en las oficinas públicas, de los «registros y documentos establecidos específicamente por normas de carácter tributario o de los justificantes relativos exclusivamente a los mismos».

El artículo 164.1 de la LIVA establece entre las obligaciones de los sujetos pasivos, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente: expedir y entregar facturas o documentos equivalentes; y llevar la contabilidad y los registros que se establezcan.

Conforme al artículo 62 del RIVA los sujetos pasivos del IVA deberán llevar, en debida forma, los libros registros: de facturas emitidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

No cabe duda que los registros fiscales del IVA que solicita la Inspección en el supuesto deberán presentarse en las oficinas de la Administración Tributaria, pudiendo constituir la negativa, una infracción tributaria simple (artículo 78.1 de la LGT) o bien, un criterio de graduación en la posible infracción grave que pudiera imponerse (artículo 82.1.b de la LGT y 16.1.b del Real Decreto 1930/1998).

Respecto de los libros mayores de clientes y proveedores, debe examinarse su obligatoriedad en la llevanza de los mismos, de acuerdo con normas tributarias. En este sentido, ni las normas reguladoras del IVA, ni las generales tributarias establecen la obligatoriedad aludida. Esto es, su examen, en todo caso, deberá efectuarse en las oficinas del obligado tributario, de acuerdo con el artículo 21 del RGIT.

D) Nos queda por examinar en este apartado tercero el tema de los excedentes de tesorería, respecto de lo que ha de puntualizarse:

D.1) PUFONET pretende presentar reconocimientos de deuda por IVA, ingresando las cantidades. Pues bien, las actuaciones inspectoras de comprobación se refieren al IVA; por lo que, de conformidad con el artículo 30.3.b) del RGIT, los ingresos efectuados con posterioridad a la notificación de la comunicación correspondiente de inicio de las actuaciones inspectoras, tendrán meramente carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la cuota íntegra y los recargos resultantes del acta de la Inspección y las cantidades ingresadas con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

Además, se liquidarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada después del inicio de las actuaciones. Se calcularán hasta el ingreso, y se liquidarán por la Inspección si no se ha practicado liquidación por la Oficina Gestora.

D.2) En cuanto al resto de las autoliquidaciones presentadas, por retenciones de rendimientos del trabajo personal referidos a los últimos seis meses de 2000, corresponderán los recargos previstos en el artículo 61.3 de la LGT; teniendo en cuenta que, al ser gran empresa, tiene obligación de presentar las autoliquidaciones mensualmente.

Aun cuando el supuesto no indica la fecha en que se presentan las autoliquidaciones, si tomamos como referencia la de 29 de junio de 2001, en ningún caso procedería liquidar intereses de demora.

Por las autoliquidaciones de julio a noviembre de 2000 (esta última, el plazo de presentación en período voluntario concluía el 20 de diciembre de 2000), procederá el recargo único del 15%, al haber transcurrido más de seis meses. Para la autoliquidación del mes de diciembre, corresponderá el recargo único del 10% (más de tres meses hasta seis meses).

Las liquidaciones por los recargos serán giradas por la AEAT, concediendo los plazos de ingreso en período voluntario previstos en el artículo 20.2.a) del RGR.

Apartado 4

En cuanto a la devolución de las cuotas de IVA, por la vía del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de las devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, debe indicarse:

- A) El artículo 9 establece un procedimiento especial. La Administración Tributaria, apoyada por el TEAC (así, entre otras, Resolución de 10 de abril de 1997), ha considerado que es el sujeto pasivo que repercutió, el único que puede solicitar la devolución (en nuestro caso, el abogado debería instar a PUFONET para que presentase la citada devolución). La misma se hará efectiva a la persona o entidad que haya soportado la repercusión. Para ello, deberá acreditarse lo siguiente:
- a) La repercusión se haya efectuado mediante factura o documento equivalente.
 - b) El repercutido no haya deducido el importe de la cuota en una declaración-liquidación posterior ni haya obtenido su devolución.
 - c) No haya sido devuelta o reembolsada por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero.
- B) Frente a esta postura, que aceptamos en lo esencial, estimamos que el repercutido también puede iniciar, mediante solicitud, la devolución de ingresos indebidos (siempre que se cumplan los requisitos anteriores), y ello, por cuanto:
- a) El artículo 9.2 establece que el sujeto pasivo que haya repercutido «podrá» instar la devolución. El término no es imperativo, sino potestativo; por lo que nada impide la existencia de otras formas de iniciación.
 - b) En este sentido, el artículo 4.1 del Real Decreto dispone que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución podrá iniciarse de oficio o a instancia de persona interesada. Indudablemente, el repercutido lo es.

- c) El artículo 9 exige que el repercutido no haya obtenido su devolución; lo que quiere indicar que esa devolución podrá obtenerse, bien por la vía de las declaraciones-liquidaciones del IVA, pero también a través de la posibilidad del procedimiento previsto en el Real Decreto que citamos.

Apartado 14

Como se ha indicado en la Parte I, si don Evaristo presenta la declaración-liquidación por el IRPF fuera de plazo, con el resultado de a ingresar, será de aplicación el artículo 61.3 de la LGT y la Administración Tributaria deberá dictar la correspondiente liquidación por el recargo, y, en su caso, intereses, en función del momento en que don Evaristo presentase la declaración-liquidación.

Apartado 16

La Administración Tributaria, una vez se acredite el fallecimiento del contribuyente, deberá proceder a liquidar nuevamente la deuda tributaria al heredero, con exclusión de sanciones, concediéndole un nuevo plazo de alegaciones (artículo 22.1 de la Ley 1/1998), ya que estamos ante un interesado distinto al contribuyente fallecido, cuya personalidad ha quedado extinguida por el fallecimiento.

En la liquidación practicada deberá tenerse en cuenta la renta obtenida por el premio, así como la retención o ingreso a cuenta que se le haya efectuado al contribuyente al recibir el premio.