

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe de Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

FERNANDO SALAZAR

MANUEL MENCHERO FABIÁN

Inspectores de Hacienda del Estado

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria de 14 de noviembre de 2008. Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

Extracto:

DESARROLLAMOS a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Resolución de 16 de junio de 2008 (BOE de 1 de julio)].

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

Palabras clave: IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de gestión e inspección y recaudación.

EXERCISE OF PROFESSIONAL PRACTICE (PROPOSED TO ENTER THE CORPS OF REVENUE AGENTS IN SPAIN)

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe de Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

FERNANDO SALAZAR

MANUEL MENCHERO FABIÁN

Inspectores de Hacienda del Estado

[First part of the third exercise from the Admission Test for the Corps of Revenue Agents. Official Announcement of 14 November 2008. Resolution of 16 June 2008 (Spanish Official Journal of 1 July)].

Abstract:

WE develop herein a professional practice belonging to the first part of the third exercise from the admission test for the Corps of Revenue Agents in Spain (Resolution of 16 June 2008, Spanish Official Journal of 1 July).

Throughout the report, organized in eight sections, several cases on the Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Customs Duty and Excise Taxes and Tax Procedures, Tax Inspection and Tax Collection are presented.

Keywords: Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Custom Duty and Excise Taxes and Tax Procedures and Tax Inspection and Tax Collection.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá Vd. elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse de la misma.

El dictamen se estructurará en las siguientes partes que se citan a continuación, para lo cual tendrá en cuenta la información de carácter general contenida en el epígrafe III y la contenida en cada una de dichas partes:

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

II. NOTAS

Para la redacción del dictamen, se tendrán en cuenta los siguientes criterios y consideraciones:

- Los años a los que se refiere el ejercicio comprenden desde el año X hasta el año X8.
- La fecha del dictamen es la de hoy: día 14 de noviembre del año X8.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos esos ejercicios X a X8 ha sido la misma y es la que está vigente a fecha de hoy.

- Cada apartado del dictamen es independiente de los restantes.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

«AUTOS, S.A.» es una entidad cuyo domicilio social se encuentra en Madrid.

La actividad principal es la comercialización de vehículos automóviles.

Parte 1.^a

La sociedad «AUTOS, S.A.» fue objeto de unas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas mediante comunicación notificada el día 15 de febrero del año X6.

El alcance de las actuaciones fue de carácter general sobre los siguientes conceptos y periodos:

Impuesto sobre Sociedades	X001 a X004
Retenciones a cuenta rendimientos del trabajo personal	X002 a X005
Impuesto sobre el Valor Añadido	X002 a X005

Al tiempo de iniciarse esas actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia de apreciarse que en el futuro pudieran existir graves dificultades para el cobro de la deuda que pudiera resultar de esas actuaciones de comprobación, el día 3 de marzo de ese año X6 se acordaron las siguientes medidas cautelares sobre activos que pertenecen a la sociedad:

- El embargo preventivo de un bien inmueble cuyo valor ascendía a 1.000.000 de euros.
- La prohibición de disponer sobre las participaciones sociales de «ABC, S.L.» que figuran entre las inversiones financieras de la sociedad.

De la información obtenida del Registro de la Propiedad, la Inspección llega a conocer que, dos semanas antes de anotarse el embargo, se había inscrito un derecho de opción de compra sobre la finca. La opción se concedía a favor de la sociedad «SOCIOS, S.A.» perteneciente a los mismos socios que «AUTOS, S.A.». El precio satisfecho por la concesión de la opción de compra fueron 1.000 euros y el precio estipulado para la adquisición de la finca fue de 500.000 euros, a ejercer antes del año X9.

Desde el acuerdo de adopción, la Inspección no ha vuelto a realizar ninguna actuación en relación con esos bienes.

Emita opinión razonada sobre las siguientes cuestiones:

Primera. Si la sociedad «SOCIOS, S.A.» titular del derecho de opción de compra, decidiera ejercitar su derecho:

- a) ¿Puede decirse que el derecho de la Administración tributaria a cobrarse sobre ese bien está garantizado con el embargo preventivo o bien puede decirse que éste no tendría virtualidad para impedir el ejercicio del derecho de opción de compra? Razone su respuesta.
- b) En el caso de que el embargo preventivo no fuese obstáculo para el ejercicio del derecho de opción de compra: ¿qué acciones o medidas podría la Administración tributaria ejercer o adoptar para que el ejercicio de ese derecho de opción no perjudicase sus posibilidades recaudatorias? Razone su respuesta.

Segunda. ¿Dónde podría anotarse la prohibición de disponer de las participaciones sociales de «ABC, S.L.»? Razone su respuesta.

Parte 2.^a

Como antes se expuso, la sociedad «AUTOS, S.A.» está siendo objeto de unas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas mediante comunicación notificada el día 15 de febrero del año X6.

El alcance de las actuaciones fue de carácter general sobre los siguientes conceptos y periodos:

Impuesto sobre Sociedades	X001 a X004
Retenciones a cuenta rendimientos del trabajo personal	X002 a X005
Impuesto sobre el Valor Añadido	X002 a X005

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han producido los siguientes hechos:

- En representación de la entidad compareció don Juan Español Español con NIF 11111111 W, apoderado de la entidad según documento de otorgamiento de poder ante notario.
- Por diligencia de 13 de julio del año X6 se hizo constar la solicitud de aplazamiento de las actuaciones señaladas para el 27 de julio de ese mismo año hasta el 1 de septiembre, por el cierre de la entidad por vacaciones.

- Con fecha 16 de diciembre del año X6 se realizó una petición de información a la Administración tributaria de Luxemburgo que fue notificada el 30 de diciembre de ese año, referida al Impuesto sobre Sociedades del año X2. Con fecha 27 de junio del año X7 la Administración tributaria de Luxemburgo remitió la información, que tuvo entrada en la Administración tributaria española el 8 de julio del año X7.
- Por acuerdo de 28 de diciembre del año X6, notificado el 10 de enero del año X7, se amplió el plazo del procedimiento a 24 meses.
- Por diligencia de 24 de abril del año X7 el obligado tributario solicitó el aplazamiento de las actuaciones señaladas para el día 30 de abril hasta el 12 de mayo de ese mismo año.
- Por diligencia de 6 de noviembre del año X7 se solicitó al obligado tributario determinada información y documentación con relación al Impuesto sobre Sociedades para su aportación el 25 de noviembre de ese mismo año. Parte de la información se aportó el 15 de diciembre del año X7 y el resto el 10 de enero del año X8.

El resultado de las actuaciones fue el siguiente:

1.º Impuesto sobre el Valor Añadido

El obligado tributario manifestó su conformidad con la propuesta de liquidación, de la que resultó una cuota a ingresar por importe de 20.000 euros.

Las actas por dicho concepto se formalizaron el 25 de julio del año X7.

Con fecha 30 de septiembre del año X7 se notificó el inicio del procedimiento sancionador con relación a esta liquidación.

2.º Retenciones del trabajo personal

Con relación a las retenciones del trabajo personal el obligado tributario manifestó su disconformidad con la propuesta de liquidación, de la que resultó una cuota a ingresar por 150.000 euros. Las actas por dicho concepto se formalizaron el 14 de marzo del año X8.

3.º Impuesto sobre Sociedades

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X1, el obligado había ingresado el último día del plazo voluntario de pago 1.000.000 de euros. De la regularización resultó una cuota a devolver de 1.200.000. El obligado tributario manifestó su conformidad.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X2, el obligado tributario había ingresado el último día del plazo voluntario 500.000 euros; prestó conformidad a una parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a devolver de 200.000 euros, y disconformidad con el resto

de la regularización, de la que resultaba una cuota a ingresar de 1.300.000 euros. El acuerdo de liquidación se dictó el 30 de octubre del año X8, notificado el 4 de noviembre del mismo año.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X3, el obligado había solicitado devolución por importe de 50.000 euros. Se devolvieron el 1 de enero del año X5. De la regularización resultó una cuota a ingresar de 100.000 euros. El obligado prestó su conformidad.

Respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio X4, el obligado ingresó el último día del plazo 200.000 euros; manifestó su conformidad respecto a parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a ingresar de 150.000 euros, y disconformidad con el resto de la propuesta, de la que resultaba una cuota a ingresar de 2.600.000 euros. El acuerdo de liquidación con relación a la regularización en disconformidad se dictó el 12 de noviembre del año X8, notificado el 18 del mismo mes.

Las actas del año X1 y X3 se firmaron el 25 de mayo del año X8, y las del año X2 y X4, el 15 de julio del año X8.

Con posterioridad a la firma de las actas se produjeron los siguientes hechos:

- En las alegaciones posteriores al acta de retenciones del trabajo personal, el obligado tributario alegó prescripción del derecho a liquidar por haber estado interrumpido el procedimiento sin causa justificada por este concepto durante más de seis meses, ya que desde el 1 de noviembre del año X7 hasta la firma de las actas no se han realizado actuaciones con relación a dicho concepto.
- Con relación al Impuesto sobre Sociedades del año X3, el obligado presentó, el 2 de agosto del año X8, recurso de reposición alegando que en el importe de la deuda resultante de la liquidación se ha duplicado la cuantía de los intereses de demora, por lo que solicita que se anule la liquidación.
- Con relación a las actas de Impuesto sobre Sociedades de los años X2 y X4, el obligado solicita ampliación del plazo para efectuar alegaciones por periodo de siete días. La Administración le concede dicho plazo. El obligado presentó las alegaciones el 11 de agosto del año X8.
- El día 24 de julio del año X8 se le notificó el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, con relación al Impuesto sobre Sociedades de los periodos X2 y X4, así como la propuesta de resolución del procedimiento sancionador, previamente iniciado, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con estos hechos se pide que se exponga su opinión razonada sobre las siguientes cuestiones:

Primera. Carácter de la representación.

Segunda. Clases de actas que deben formalizarse por cada concepto y carácter de las liquidaciones.

Tercera. Determinación de las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y de las interrupciones justificadas, y su incidencia en el plazo del procedimiento. Plazo máximo para la terminación del procedimiento.

Cuarta. Respecto al Impuesto sobre Sociedades: fecha de inicio y de finalización del devengo de los intereses de demora que deban liquidarse y base de cálculo de dichos intereses.

Quinta. Resolución motivada del recurso de reposición. Contestación a las alegaciones relativas al acta de retenciones del trabajo personal. Procedencia del inicio del procedimiento sancionador y plazo de resolución.

Parte 3.^a

En las actuaciones de comprobación e investigación en materia de Impuesto sobre Sociedades de esos años fueron varias las cuestiones que tuvieron que analizarse. Algunas de ellas son las que se analizan en esta parte 3.^a, divididas en cinco apartados:

3.1. La sociedad «AUTOS, S.A.» es la dominante del grupo número 53/00, que está integrado por otras dos entidades, «Y-AUTOS, S.A.» y «Z-AUTOS, S.A.», y tributan en régimen de consolidación fiscal. La entidad, en el año X4, declaró una base imponible del grupo por importe de 4.000.000 de euros, resultado de la suma de las siguientes bases imponibles de cada una de las sociedades que integran el grupo, tras la aplicación de las eliminaciones e incorporaciones correspondientes:

Sociedad	BI
Sociedad «AUTOS, S.A.»	5.000.000
Sociedad «Y-AUTOS, S.A.»	-2.000.000
Sociedad «Z-AUTOS, S.A.»	1.000.000
BI Grupo antes compensación BIN	4.000.000

Como bases imponibles negativas (BIN) pendientes de compensar al inicio del periodo X4 procedente de las sociedades antes de su incorporación al grupo, la entidad declaró un importe de -6.000.000 de euros, correspondientes en su totalidad a la sociedad «Y-AUTOS, S.A.» y con origen en periodos impositivos anteriores a la constitución del grupo fiscal.

Por otra parte, la entidad ha declarado una BIN del grupo pendiente de compensar al inicio del periodo X4 de -500.000 euros, con origen en periodos impositivos anteriores.

En relación con este apartado se pide:

- Primero. Razone la compensación de BIN que puede realizar el grupo fiscal en su declaración consolidada y en qué importe.

- Segundo. Exponga razonadamente su opinión acerca de si la Inspección podría comprobar la BIN del grupo pendiente de compensar al inicio del periodo X4, teniendo en cuenta que procede de un periodo impositivo ya prescrito.

3.2. A requerimiento de la inspección, la entidad «AUTOS, S.A.» aportó la documentación justificativa de la deducción por gastos de formación profesional por importe de 20.000 euros, correspondientes a su declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio X4, que se aplicó en la declaración-liquidación del grupo fiscal. Las entidades «Y-AUTOS, S.A.» y «Z-AUTOS, S.A.» no han declarado nunca deducción por este concepto.

La media de los gastos en formación profesional de «AUTOS, S.A.» en los dos ejercicios anteriores fue de 300.000 euros y el importe de gastos por este concepto en el ejercicio X4 ascendió a 350.000 euros. De las facturas y documentación justificativa aportada, la Inspección entiende que los siguientes importes no darían derecho a la citada deducción:

- 6.000 euros que –según factura– se corresponden con el pago del Máster IESE a nombre de don Javier Ruiz López, que resulta ser empleado de la empresa «Y-AUTOS, S.A.».
- 2.000 euros que –según facturas– corresponden con «ayuda escolarización» y que –a preguntas de la inspección– el representante de la entidad contestó que se trataba de ayuda de pagos del curso escolar de los hijos del empleado de la entidad don Ramón Pérez Pérez.
- 10.000 euros son facturas de alquiler de sala en el Hotel NT y gastos de material publicitario (pines, llaveros, ...) utilizados como obsequio a los clientes asistentes a la jornada anual que la entidad «AUTOS, S.A.» organiza con sus clientes, donde se resume la actividad de la empresa y los nuevos productos y otras informaciones de interés.

En relación con este apartado se pide calcular correctamente la deducción por gastos de formación profesional aplicable, razonando la procedencia o no de los importes anteriores en su cálculo, así como valorar, en todo caso, la deducibilidad fiscal de los gastos anteriores.

3.3. La entidad «AUTOS, S.A.» contabilizó como otros tributos los pagos realizados en el ejercicio X4, entre otros, por los siguientes conceptos:

- Multa tráfico: 1.000 euros.
- Recargo por retraso en el pago Junta Municipal: 450 euros.
- Recargo apremio deuda aduanera correspondiente a un DUA de importación: 1.100 euros.
- Sanción por falta de ingreso en la declaración-liquidación del IVA del periodo 02 del ejercicio X1, derivada de la liquidación tributaria realizada por la Administración en el procedimiento de verificación de datos relativo al periodo, ejercicio y concepto citado.

En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

3.4. La entidad «AUTOS, S.A.» aportó como documentación justificativa de la deducción para evitar la doble imposición internacional correspondiente a su declaración-liquidación del ejercicio X4, por importe de 15.500 euros, que se aplicó en la declaración-liquidación consolidada, la siguiente relación, donde se detalla el origen de las rentas extranjeras, correspondientes a dividendos, con identificación del valor, entidad emisora, entidad financiera que ha intermediado en la operación, retención existente según convenio para evitar la doble imposición (CDI), importe del dividendo bruto abonado en origen, retención o impuesto soportado en el extranjero e importe deducido. Asimismo, ha aportado los documentos justificativos de los impuestos pagados en el extranjero:

Valor	Emisor	Ent. intermed.	% CDI	Dvdo. bruto	Impto. extranjero	Deducción
Accs. VDF	Sociedad U.K.	BSCH	15%	100.000	0	0
Accs. FORT	Sociedad belga	BBVA	15%	15.000	3.750	3.750
Accs. F. Teleco	Sociedad francesa	CAJA M	15%	35.000	8.750	8.750
Accs. G.E.	Sociedad USA	CAJA M	15%	20.000	3.000	3.000
			Total	170.000	15.500	15.500

En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

3.5. La entidad «AUTOS, S.A.» participa en un 30 por 100 en la Comunidad de Propietarios CC, siendo el resto de copropietarios otras dos entidades, B y C, residentes y sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades en España.

La comunidad de propietarios fue objeto de una actuación de comprobación inspectora de carácter general, por el ejercicio X4, a resultas de la cual la inspección emitió un informe de fecha 10 de noviembre de X5 donde concluía que la mencionada comunidad de propietarios había deducido e imputado a los comuneros-propietarios, como gastos del ejercicio, partidas que tenían que activarse, por tratarse de elementos de inmovilizado. Asimismo, acompañaba diligencia de dicha fecha, donde el representante de la comunidad de propietarios mostraba su conformidad con las conclusiones alcanzadas por la inspección.

En concreto, en el ejercicio X4, la comunidad de propietarios contabilizó como gasto un importe de 2.000.000 de euros, que posteriormente imputó a los comuneros-propietarios, cuando según el informe de la inspección sólo le correspondía contabilizar un gasto de 500.000 euros, en concepto de gasto de amortización, correspondiente a los elementos de inmovilizado tras su activación.

En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

Parte 4.^a

En las actuaciones de comprobación e investigación en materia de IVA fueron varias las cuestiones que tuvieron que analizarse. Algunas de ellas son las que se analizan en esta parte 4, divididas en tres apartados:

4.1. La sociedad «AUTOS, S.A.» era propietaria de un local comercial en Madrid que utilizaba para la exposición y venta de los vehículos. Dicho local comercial fue adquirido a un promotor, por importe de 200.000 euros, en el mes de julio del año X. La sociedad nunca ha estado sometida a la regla de prorrata.

En el año X5, el señor PAM, un particular especialmente interesado en aquel local de «AUTOS, S.A.», propuso la permuta por otro local de su propiedad que el señor PAM había adquirido el año anterior por herencia. Aunque se encuentra algo más alejado del centro, era mucho más amplio.

La operación se realizó en julio del año X5 en las siguientes condiciones:

- El señor PAM entregó su local, cuyo valor de mercado era de 500.000 euros.
- En pago del mismo, «AUTOS, S.A.» entregó el local que ocupaba, cuyo valor de mercado ascendía a 400.000 euros, y una cantidad en metálico de 50.000 euros, compensando así, en parte, el coste fiscal de la operación para «AUTOS, S.A.».

En el curso de las actuaciones de comprobación se constató que las valoraciones de ambos bienes se ajustaban a la realidad del mercado en aquel momento. Asimismo, se deducía que la sociedad no había practicado anotación contable alguna en las cuentas relacionadas con el IVA como consecuencia de estas operaciones, ni las mismas habían tenido reflejo en las autoliquidaciones presentadas por la sociedad.

4.2. De acuerdo con la política de incentivos de la empresa, en julio del año X5, «AUTOS, S.A.» hizo entrega de cinco vehículos turismo de sus existencias a diversos trabajadores para su uso particular y en unas condiciones muy ventajosas:

- A dos directivos de forma totalmente gratuita, dando los vehículos de baja de la cuenta de mercaderías sin ingresar cantidad alguna por ellos.
- A los tres mejores vendedores del año anterior, a la mitad del coste de adquisición de los vehículos para la empresa. Por cada uno se ingresaron 8.000 euros y el correspondiente IVA (repercutido, 1.280 €), dando la mercancía de baja de las cuentas. La empresa aplica habitualmente en sus ventas un margen del 10 por 100 sobre su coste.

4.3. En septiembre del año X5 «AUTOS, S.A.» abonó 25.000 euros a un bufete colombiano no establecido en España por un estudio sobre los requisitos legales para la realización de inversiones en la República de Colombia para una posible expansión del negocio. Los gestores de la empresa estimaron que, al tratarse de una operación fuera del territorio de aplicación del tributo, no tiene ninguna incidencia con respecto al IVA.

En relación con lo anteriormente expuesto se pide:

Primero. En relación con el apartado 4.1: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados, exclusivamente respecto de la sociedad objeto de comprobación «AUTOS, S.A.».

Segundo. En relación con el apartado 4.2: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA.

Tercero. En relación con el apartado 4.3: ¿es correcta la apreciación de los gestores de la empresa?

Parte 5.^a

Las actuaciones de comprobación e investigación en materia de Impuestos Especiales se iniciaron por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales el 1 de septiembre del año X8.

En el procedimiento de inspección de la empresa por los hechos imponible, derechos de importación, IVA importación e Impuestos Especiales, se han comprobado los siguientes hechos:

- 1.º Entre el 1 de junio y el 31 de diciembre del año X7, la sociedad inspeccionada importó 10.000 vehículos automóviles de un mismo modelo con un valor en aduanas declarado de 100.000 euros por unidad.
- 2.º Las condiciones de entrega de las importaciones declaradas en la aduana fueron siempre CIF.
- 3.º Según la memoria de la sociedad inspeccionada, en el año X7 la sociedad «L CORPORATION» –con domicilio en USA y dedicada a fabricación de coches de lujo– adquirió un 20 por 100 de su capital el 20 de mayo de ese año.
- 4.º Las importaciones de los vehículos automóviles se realizaban de un país de Asia, siendo el exportador la sociedad «CAR LIMITED».
- 5.º La inspección, a través de bases de datos internacionales, ha conocido que la sociedad «L CORPORATION» participa en un 15 por 100 en el capital de la sociedad «CAR LIMITED». Este hecho, en relación con el año X7, ha sido confirmado por la empresa inspeccionada en una diligencia del procedimiento inspector.
- 6.º La inspección ha constatado, a través de los datos de la AEAT, que, entre el 1 de enero y el 30 de mayo del año X7, la sociedad «IMPORTACIONES DE LUJO, S.A.» había importado 9.800 vehículos automóviles del mismo modelo y proveedor, con un valor en aduanas por unidad de 150.000 euros.
- 7.º La inspección ha constatado que, según la contabilidad de la sociedad objeto de la comprobación y su documentación comercial justificativa, como coste de los vehículos importados se registra un importe de 5.500.000 euros por los siguientes gastos:
 - 5.000.000 de euros como gastos de transporte marítimo entre el puerto de salida de Asia y el puerto español de presentación ante la aduana de los vehículos automóviles importados.

- 300.000 euros como gastos de transporte desde la aduana de presentación y despacho hasta sus instalaciones.
 - 150.000 euros por gastos del seguro del transporte marítimo.
 - 50.000 euros por gastos de manipulación y servicios en el puerto español hasta la presentación de la declaración de importación.
- 8.º Según la documentación de la sociedad inspeccionada se ha comprobado que durante el ejercicio X7 ha adquirido 400.000 litros de gasóleo a tipo bonificado (gasóleo del epígrafe 1.4 del art. 50 de la Ley de Impuestos Especiales), siendo su uso por la empresa el siguiente:
- 300.000 litros como combustible para la calefacción de sus instalaciones.
 - 100.000 litros como carburante para la prueba de los vehículos importados que realiza en las carreteras y calles cercanos a sus instalaciones antes de la entrega a sus clientes.

En relación con lo expuesto se pide que:

Primero. Describa las contingencias tributarias que pueden deducirse en relación con las bases imponibles declaradas de derechos de importación e IVA importación.

Segundo. Describa las contingencias tributarias que pudieran deducirse de la adquisición del gasóleo a tipo bonificado en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Parte 6.ª

Como antes se expuso, en las actuaciones de comprobación e investigación realizadas cerca de la sociedad «AUTOS, S.A.» se levantó un acta al comprobarse que la sociedad no practicaba correctamente las retenciones debidas respecto de las retribuciones que abonaba a sus empleados.

A la vista de esa circunstancia, la Inspección decidió comprobar la situación de algunos de los empleados más relevantes de la sociedad.

Tal fue el caso de doña Flor, responsable del Departamento de Contabilidad de la sociedad «AUTOS, S.A.».

Doña Flor tiene 47 años. Está casada y tiene una hija de 17 años, que la ha convertido en abuela de un precioso niño que ahora tiene cinco meses. Todos viven en una hermosa casa en una urbanización de Madrid. Allí vive también la madre de doña Flor, de 70 años, que sufre una minusvalía superior al 65 por 100.

El marido de doña Flor fue despedido el 1 de enero del año X8 de la empresa en la que había trabajado durante los últimos 10 años y un mes. Recurrió judicialmente y obtuvo cuatro meses des-

pués una sentencia favorable a sus intereses, en la que se declaraba el despido improcedente y se reconocía su derecho a recibir 16.000 euros de ingresos íntegros y 40.000 euros de indemnización.

La hija estudia y cubre sus gastos con una beca de 600 euros al mes que le paga una fundación privada dedicada a la promoción del estudio y la investigación.

Doña Flor contribuye al sostenimiento de la economía familiar de la siguiente manera:

- Percibe 42.000 euros íntegros al año por su trabajo como responsable del Departamento de Contabilidad en la sociedad «AUTOS, S.A.». Sus retenciones de IRPF han sido de 500 euros y sus cotizaciones a la Seguridad Social de 1.500 euros.
- Las acciones que posee en su misma empresa, en la sociedad «AUTOS, S.A.», le reportan unos dividendos íntegros de 1.500 euros, soportando una retención de 375 euros.
- Presta servicios profesionales de asesoría contable a pequeños empresarios individuales de vez en cuando: en el año X8 percibe 12.000 euros íntegros por este concepto y soporta unas retenciones de 2.000 euros.
- Imparte ocasionalmente conferencias en algunas universidades y escuelas de negocios: obtiene 10.000 euros brutos en el año X8 y soporta unas retenciones de 1.800 euros.
- Los ahorros de su cuenta bancaria le proporcionan unos rendimientos monetarios más bien escasos (6 €, con una retención de 1 €), pero también pequeñas alegrías como la estupenda cubertería que le regalaron este año (cuyo valor era de 60 €, a los que correspondía un ingreso a cuenta de 10 €).
- Además, tenía dos fondos de inversión mobiliaria que decidió vender en el año X8:
 - El primero de ellos había sido adquirido hace cinco años. El valor de transmisión ha sido de 16.500 euros. El valor de adquisición fue de 1.590 euros.
 - El segundo había sido comprado seis meses antes. El valor de transmisión ha sido de 900 euros. El de adquisición fue de 1.100 euros.

El matrimonio posee, además de su vivienda habitual, un inmueble en Oropesa, un precioso pueblo de Toledo, del que son usufructuarios –no propietarios–. Lo tienen alquilado y perciben una renta anual de 12.000 euros íntegros. Los gastos de comunidad ascienden a 600 euros. El valor catastral del suelo, que fue revisado en X4, es de 5.000 euros, y el valor de la construcción es de 24.000 euros. El valor de adquisición es de 60.000 euros.

También poseen un inmueble vacío en Linares, en las Merindades de Burgos, que ocupan esporádicamente, en verano sobre todo. El precio de adquisición fue de 30.000 euros.

Su vivienda habitual, el chalé de Madrid, por cierto, fue adquirida gracias a un préstamo de los padres del marido de doña Flor, que el matrimonio se comprometió a devolver en un plazo de 15

años, a un tipo de interés fijo. En X8 pagaron 6.500 euros en concepto de intereses y 5.500 euros de amortización de capital. El valor catastral revisado en el año 2000 es de 60.000 euros. La cuota pagada por IBI en X8 es de 300 euros.

En función de todos estos datos se pide emitir respuesta razonada sobre las siguientes cuestiones:

Primera. Configuración de la unidad familiar de doña Flor a efectos del IRPF. Explicación de las diferentes posibilidades de sujeción al impuesto entre las que puede optar doña Flor. Repercusiones de su situación personal y familiar en cada una de ellas.

Segunda. ¿Es posible aplicar algún tipo de exención a alguno de los conceptos de renta mencionados en el supuesto?

Tercera. Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración en la base imponible del IRPF de cada uno de los conceptos y tipos de renta mencionados en el supuesto.

Cuarta. ¿Qué deducciones en la cuota pueden practicarse en función de la información proporcionada?

Parte 7.^a

En el año X6 la sociedad «AUTOS, S.A.» constituyó una sociedad denominada «INMO, S.A.» suscribiendo el 100 por 100 de su capital. El objeto social declarado era la adquisición y venta de propiedades inmobiliarias. El domicilio social declarado era el mismo que la sociedad «AUTOS, S.A.».

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas cerca de la sociedad «AUTOS, S.A.», la Inspección llegó a conocer que la sociedad «INMO, S.A.», si bien cumplía todas sus obligaciones tributarias formales, nunca había tenido actividad real. En el domicilio social declarado –que era el mismo de «AUTOS, S.A.»– la Inspección no había encontrado ningún dato (existencia de personal, documentación, etc.) que permitiera vincular a la sociedad «INMO, S.A.» con ese domicilio.

A la vista de esta información obtenida por la Inspección en sus actuaciones de comprobación cerca de la sociedad «AUTOS, S.A.» por la AEAT se procedió a rectificar el domicilio fiscal de «INMO, S.A.» (haciendo costar que es desconocido) y a revocar el número de identificación fiscal (NIF).

De este cambio del domicilio declarado y de la revocación del NIF ha tenido conocimiento «INMO, S.A.» con ocasión de solicitar una certificación de estar al corriente en sus obligaciones tributarias. Al serle denegada la expedición de la certificación, el representante de «INMO, S.A.» se personó en las oficinas de la AEAT donde se le informó de que el motivo de la no expedición de la certificación era porque su NIF había sido revocado. En ese momento conoció también la rectificación del domicilio fiscal declarado.

Se pide que emita opinión razonada acerca de si fue correcta o no la actuación de la Administración tributaria, analizando para ello tanto los aspectos procedimentales como los sustantivos.

Parte 8.ª

La Dependencia de Recaudación sigue un procedimiento ejecutivo contra la entidad «AUTOS, S.A.».

Según las aplicaciones informáticas de la Agencia Tributaria, esta entidad es deudora por los siguientes conceptos, cuya gestión recaudatoria ejecutiva están desarrollando los órganos de recaudación de la Delegación de la AEAT:

- Actas IVA del año X2 a X5: 20.000 euros.
- Actas Impuesto sobre Sociedades del año X: 6.500 euros.
- Sanciones administrativas impuestas por la Comunidad Autónoma de Madrid: 450 euros.

Encontrándose dichas deudas en periodo ejecutivo, el 20 de marzo del año X8 el órgano de recaudación competente de la Delegación de la AEAT acordó el embargo de las cuentas corrientes que la sociedad «AUTOS, S.A.» tuviera en el Banco X, entidad bancaria en la que –según la información obrante en las bases de datos de la Agencia Tributaria– «AUTOS, S.A.» tiene abierta una cuenta corriente.

Personado el agente en la oficina de la entidad bancaria, y presentada la diligencia de embargo, el director de la oficina se negó a dar cumplimiento a la diligencia de embargo arguyendo que tenía instrucciones de los servicios centrales del Banco X para que las diligencias fueran atendidas en la oficina principal de la localidad.

Después de dejar constancia en diligencia de la contestación recibida, el agente tributario se dirigió a dicha oficina principal, donde tampoco fue atendida la diligencia de embargo, pese a que se le confirmó la existencia de la cuenta, cuyo saldo ascendía a 8.500 euros. No se facilitaron más datos sobre otras posibles cuentas abiertas por la entidad «AUTOS, S.A.» en la misma oficina bancaria, aunque el agente sí es informado de la existencia de, al menos, dos cuentas más destinadas a ofrecer una mayor rentabilidad a los clientes de la entidad financiera.

Los motivos que opuso la entidad financiera, también reflejados en la diligencia por el agente, fueron los siguientes:

- El banco se encuentra adherido al procedimiento establecido por la Agencia Tributaria para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, por lo que, según el representante del banco, no resultaba procedente la personación del agente tributario en sus oficinas.

- El motivo esgrimido para no facilitar información de las cuentas que ofrecen una mayor rentabilidad se fundamentaba, en un primer caso, en que se trataba de una cuenta a plazo cuyo vencimiento tendría lugar cinco meses después del día en que se presentó la diligencia de embargo, lo que hacía que su saldo fuera indisponible. En relación con la segunda cuenta de alta remuneración, el banco informó de que su saldo había sido pignorado en garantía de un préstamo concedido por el propio banco a la entidad «PRENDAS, S.A.». El banco no aportó más detalles de la constitución del derecho real de prenda.
- Entre las deudas incluidas en la diligencia de embargo constaba una sanción impuesta por la Comunidad Autónoma de Madrid, por lo que no correspondía a la Agencia Tributaria perseguir su cobro. Esto determinaba que la diligencia hubiera sido dictada por un órgano manifiestamente incompetente.

En relación con estos hechos se pide que analice motivadamente los argumentos del personal de la entidad financiera e indique, en su caso, las consecuencias que para el banco se derivan de su actuación.

SOLUCIÓN

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

Primera. Si la sociedad «SOCIOS, S.A» titular del derecho de opción de compra, decidiera ejercitar su derecho:

a) ¿Puede decirse que el derecho de la Administración tributaria a cobrarse sobre ese bien está garantizado con el embargo preventivo o bien puede decirse que éste no tendría virtualidad para impedir el ejercicio del derecho de opción de compra? Razone su respuesta.

El artículo 77.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece que:

«La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca, u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79.»

Por lo que cabe entender que la AEAT será preferente para el cobro de aquellos créditos adeudados, en tanto no concurra con dichos acreedores. Sin embargo, en el supuesto planteado, el embargo de la AEAT se realiza con posterioridad a la anotación en el registro de la opción de compra.

A tal efecto, el artículo 14 del Decreto de 14 de febrero de 1947, por el que se regula el Reglamento Hipotecario, establece:

«Será inscribible el contrato de opción de compra o el pacto o estipulación expresa que lo determine en algún otro contrato inscribible, siempre que además de las circunstancias necesarias para la inscripción reúna las siguientes:

- 1.^a Convenio expreso de las partes para que se inscriba.
- 2.^a Precio estipulado para la adquisición de la finca y, en su caso, el que se hubiere convenido para conceder la opción.
- 3.^a Plazo para el ejercicio de la opción, que no podrá exceder de cuatro años.»

En lo relativo al derecho de opción de compra, la Dirección General del Registro y del Notariado, en Resolución de 30 de enero de 2006, ha expuesto que, como tiene declarado el Tribunal Supremo, con la inscripción, y, por efecto de la publicidad registral, el derecho de opción de compra se impone *erga omnes*, de suerte que su existencia afectará o perjudicará a todo adquirente posterior a la inscripción del derecho de opción de compra, pero sin que tal inscripción opere el cierre del Registro; por lo que el propietario de una finca concedente de un derecho de opción de compra, aún después de su inscripción en el Registro, puede enajenar o gravar la cosa, ya que tal derecho no implica prohibición de disponer o de enajenar y sí, tan sólo, la facultad preferente de adquirir a favor de optante; esto es, que el derecho de opción registrado opera contra el subadquirente como derechohabiente que es del que concedió la opción. En consecuencia, el derecho de opción de compra inscrito en el Registro de la Propiedad, al amparo del artículo 14 del Reglamento Hipotecario, no confiere a su titular derecho dominical alguno que impida posteriores enajenaciones del inmueble, sin perjuicio de que el titular del derecho de opción pueda exigir de todo propietario del inmueble afectado, sea el concedente, sean posteriores adquirentes al mismo, la venta de la cosa afectada. También ha indicado el alto Tribunal que, ejercitado el derecho correspondiente en tiempo y forma por el optante, a partir de la notificación a los optatarios, se consuma el contrato de opción de compra, a la vez que se perfecciona el contrato de compraventa, el cual nació a la vida jurídica por concurrencia de los requisitos esenciales para su generación con sujeción a la regulación jurídica prevista en el contrato de opción.

En este mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo 823/1998, de 10 de septiembre, expone que el alcance *erga omnes* significa, como es lógico, que cuando un ulterior comprador adquiere el inmueble objeto de la opción inscrita, ésta surte efecto contra ese comprador, situación que, proyectada al campo de la anotación de embargo del caso planteado, supondría que la adjudicación de la finca en el procedimiento de apremio no perjudicaría a los efectos derivados del especial contenido de la opción de compra ya consumada.

Por lo que podemos concluir que la actuación de la AEAT sería infructuosa.

b) En el caso de que el embargo preventivo no fuese obstáculo para el ejercicio del derecho de opción de compra: ¿qué acciones o medidas podría la Administración tributaria ejercer o adoptar para que el ejercicio de ese derecho de opción no perjudicase sus posibilidades recaudatorias? Razone su respuesta.

En relación con las actuaciones que la AEAT puede realizar para no perjudicar el crédito tributario se podrían plantear dos vías:

La vía penal, a través del *delito de alzamiento* de bienes, con las siguientes características:

El delito de alzamiento de bienes se encuentra regulado en el artículo 257 del Código Penal entre las insolvencias punibles.

El delito de alzamiento de bienes supone la ocultación del patrimonio o la salida de bienes del patrimonio del deudor con la intención de hacer inútiles las actuaciones de los acreedores tendentes a recuperar sus créditos.

En todo caso, es necesario la presencia de *consilium fraudis* (participación de los adquirentes de los bienes en la operación fraudulenta que motivó la acción penal); es un elemento muy importante en las acciones penales, por lo que junto a la acción penal es necesario que se inste la responsabilidad civil; con ello se conseguirá que bienes suficientes vuelvan al patrimonio del deudor a los efectos de que éste sea solvente para afrontar el pago de las deudas pendientes; de lo contrario, la protección que los adquirentes de buena fe y justo título ostentan por adquisiciones a título oneroso, conforme al artículo 34 de la Ley Hipotecaria, hará inútil el reconocimiento de la acción penal, pues ésta no podrá declarar la nulidad del negocio originario y por lo tanto no habrá bienes bastantes que permitan satisfacer las deudas pendientes con el acreedor:

Artículo 34 de la Ley Hipotecaria:

«El tercero que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de persona que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después se anule o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en el mismo Registro.

La buena fe del tercero se presume siempre, mientras no se pruebe que conocía la inexactitud del Registro.

Los adquirentes a título gratuito no gozarán de más protección registral que la que tuviese su causante o transferente.»

En este supuesto, dado que los socios de la sociedad «SOCIOS, S.A.» son los mismos que «AUTOS, S.A.», podría inferirse que existe delito de alzamiento de bienes siempre que por la Administración se pudiera probar el dolo de la actuación.

Alternativamente, se podría plantear la vía jurisdiccional civil mediante la acción pauliana con los siguientes elementos:

La regulación legal la encontramos en el Código Civil en sus artículos 1.111 y 1.291.3. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos pero que cuando se realizaron pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 1.111 del Código Civil establece:

«Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.»

Por otra parte, el artículo 1.291.3 del citado texto, referente a la rescisión de los contratos, establece que son rescindibles los contratos celebrados en fraude de acreedores cuando éstos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos, el artículo 1.297 del Código Civil indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) También se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso, hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata pues de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y del responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de cuatro años, siendo este plazo de caducidad; transcurrido dicho plazo no podrá ejercitarse esta acción; el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades de éxito, en función de los elementos de hecho existentes en el expediente.

Segunda. ¿Dónde podría anotarse la prohibición de disponer de las participaciones sociales de «ABC, S.L.»? Razone su respuesta.

El artículo 31 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, sobre Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece:

«1. El embargo de participaciones sociales, en cualquier procedimiento de apremio, deberá ser notificado inmediatamente a la sociedad por el Juez o Autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación del embargo en el Libro Registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.

2. Celebrada la subasta o, tratándose de cualquier otra forma de enajenación forzosa legalmente prevista, en el momento anterior a la adjudicación, quedará en suspenso la aprobación del remate y la adjudicación de las acciones embargadas. El Juez o la Autoridad administrativa remitirán a la sociedad testimonio literal del acta de subasta o del acuerdo de adjudicación y, en su caso, la adjudicación solicitada por el acreedor.

3. El remate o la adjudicación al acreedor serán firmes transcurrido un mes a contar desde la recepción de la sociedad del testimonio a que se refiere el apartado anterior. En tanto no adquieran firmeza, los socios, y en su defecto, y sólo para el caso de que los estatutos así lo establezcan en su favor el derecho de adquisición preferente, la sociedad, podrán subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor de todos los gastos causados.»

Del citado artículo se desprende la necesidad de anotación en el Libro Registro de Socios del embargo practicado.

No obstante lo anterior, la consulta del informe n.º 121578 de la AEAT manifiesta que no es necesaria la anotación en el Libro Registro de los Socios de conformidad a los artículos 80.3 y 80.6 del Reglamento General de Recaudación, si bien sería conveniente y facilitaría la ejecución de las mismas la anotación en el Libro Registro de Socios.

Tratando de evitar que la falta de anotación en el citado Libro Registro sirva como instrumento dilatador de las actuaciones ejecutivas de la Administración.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

La legislación aplicable está constituida, esencialmente, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGI).

Puesto que en el enunciado del presente ejercicio se advierte de forma expresa (en el epígrafe II. Notas) que el opositor puede abordar cualquier otra cuestión que considere relevante, además de las preguntas planteadas de forma expresa, queremos comenzar esta Parte 2.^a destacando que las actuaciones inspectoras tienen carácter general, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 148.3 de la LGT, según el cual las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación.

Por otra parte, en la fecha de inicio del procedimiento inspector (mediante comunicación notificada el día 15 de febrero del año X6), es posible la comprobación e investigación de todas las obligaciones objeto del procedimiento, puesto que ninguna de ellas está prescrita. Así, partiendo de los periodos impositivos o de liquidación más antiguos:

- El IS X001. El último día del periodo voluntario sería el 25 de julio de X002, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzaría a contarse el día siguiente, el 26 de julio de X002, siendo el último día hábil para que la Administración iniciase actuaciones con eficacia interruptiva el 25 de julio de X006, quedando prescrito, en caso contrario, el 26 de julio de X006.
- Retenciones a cuenta Rendimientos del trabajo personal primer trimestre del año X002 (suponiendo, a falta de indicación en sentido contrario, que el periodo de liquidación de «AUTO, S.A.» es trimestral). El último día del periodo voluntario sería el 20 de abril de X002, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzaría a contarse al día siguiente, el 21 de abril de X002, siendo el último día hábil para que la Administración iniciase actuaciones con eficacia interruptiva el 20 de abril de X006, quedando prescrito, en caso contrario, el 21 de abril de X006.
- Impuesto sobre el Valor Añadido X002, primer trimestre del año X002 (hacemos la misma suposición que en el caso de las retenciones acerca del periodo de liquidación). El último día del periodo voluntario sería el 20 de abril de X002, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzaría a contarse al día siguiente, el 21 de abril de X002, siendo el último día hábil para que la Administración iniciase actuaciones con eficacia interruptiva el 20 de abril de X006, quedando prescrito, en caso contrario, el 21 de abril de X006.

Finalmente, en relación con la ampliación del plazo de duración, el artículo 150 de la LGT prevé que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, siendo posible la ampliación de dicho plazo, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

- b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

El RGGI regula esta cuestión en su artículo 184, el cual, entre otros extremos, establece que cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio (circunstancia que se cumple en el caso aquí examinado). A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración. Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo, sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte.

Primera. Carácter de la representación.

El supuesto señala que en representación de la entidad compareció don Juan Español Español con NIF 11111111 W, apoderado de la entidad según documento de otorgamiento de poder ante notario.

Pues bien, tratándose de personas jurídicas, la LGT, en su artículo 45.2, regula la representación legal en los siguientes términos:

«Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.»

Por su parte, el artículo 110.2 del RGGI señala que por las personas jurídicas deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Puesto que estamos ante una sociedad anónima, el artículo 128 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante TRLSA) dispone:

«La representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos».

Por lo tanto, suponiendo que don Juan Español es el administrador de «AUTO, S.A.», estaríamos ante un supuesto de representación legal.

Segunda. Clases de actas que deben formalizarse por cada concepto y carácter de las liquidaciones.

Con carácter general, en relación con las cuestiones planteadas en este apartado del enunciado, podemos reseñar que el artículo 176.3 del RGGI prevé:

«En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.»

Sin perjuicio de lo anterior, en el enunciado del supuesto se hace referencia siempre, dentro de cada concepto impositivo, a «actas» en plural, de lo que parece desprenderse que se incoa un acta por cada periodo comprobado.

Impuesto sobre el Valor Añadido.

Actas de conformidad (art. 156 de la LGT) de las que derivan liquidaciones definitivas (puesto que la actuación tiene alcance general, según establece el art. 101 de la misma ley).

Retenciones del trabajo personal.

Actas de disconformidad (art. 157 de la LGT) de las que derivan liquidaciones definitivas (puesto que la actuación tiene alcance general, según establece el art. 101 de la misma ley).

Las actas irán acompañadas del informe preceptivo al que se refiere el antedicho artículo 157 de la LGT.

Impuesto sobre Sociedades X1 y X3.

Actas de conformidad (art. 156 de la LGT) de las que derivan liquidaciones definitivas (puesto que la actuación tiene alcance general, según establece el art. 101 de la misma ley).

Impuesto sobre Sociedades X2.

«AUTO, S.A.» prestó conformidad a una parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a devolver, y disconformidad con el resto, de la que resulta una cuota a ingresar. En tal caso, según el artículo 187.2 b) del RGGI, se formalizará una única acta de disconformidad, en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la posible aplicación de reducciones de las sanciones por conformidad con la propuesta de liquidación.

De la única acta deriva una liquidación definitiva.

Impuesto sobre Sociedades X4.

Se trata también de un supuesto de conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas, pero en el que no resulta cantidad alguna a devolver. En esta hipótesis, se procederá a formalizar simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

- 1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad. De ésta deriva una liquidación provisional.
- 2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad. De ésta resulta una liquidación definitiva.

Las consideraciones anteriores encuentran su justificación en el artículo 187.2 a) del RGGI.

Tercera. Determinación de las dilaciones no imputables a la Administración tributaria y de las interrupciones justificadas, y su incidencia en el plazo del procedimiento. Plazo máximo para la terminación del procedimiento.

Con carácter general, formulamos las siguientes consideraciones:

1. De conformidad con el artículo 104.2 de la LGT, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución (en nuestro caso, el plazo máximo es de 24 meses).
2. El artículo 102.4 del RGGI advierte que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente. En relación con ello, la LGT define las diligencias, en su artículo 99.7, como los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las

actuaciones, añadiendo que las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Por lo tanto, la Administración ha actuado correctamente documentando estos hechos en diversas diligencias.

3. Asimismo, resulta oportuno señalar que mientras nuestra normativa contempla los periodos de interrupción justificada como supuestos tasados (una enumeración *numerus clausus* o cerrada contenida en el art. 103 del RGGI), en cambio las dilaciones por causa no imputable a la Administración han sido configuradas como una enumeración abierta, limitándose el artículo 104 del RGGI a señalar las más relevantes, siendo posible por tanto la existencia de otras distintas a las previstas de forma expresa.
4. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales (art. 102.5 del RGGI).

Pasando a examinar el caso concreto:

- Por diligencia de 13 de julio del año X6 se hizo constar la solicitud de aplazamiento de las actuaciones señaladas para el 27 de julio de ese mismo año hasta el 1 de septiembre, por el cierre de la entidad por vacaciones.

Se trata de una dilación no imputable a la Administración. Así, entre tales dilaciones, según el artículo 104, letra c), del RGGI, se incluye la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Se computa, por días naturales, desde el 28 de julio hasta el 1 de septiembre. Total: 36 días.

- Por diligencia de 24 de abril del año X7 el obligado tributario solicitó el aplazamiento de las actuaciones señaladas para el día 30 de abril hasta el 12 de mayo de ese mismo año.

Se trata de una dilación no imputable a la Administración en los términos anteriormente señalados [art. 104, letra c), del RGGI].

Se computa, por días naturales, desde el 1 hasta el 12 de mayo. Total: 12 días.

- Con fecha 16 de diciembre del año X6 se realizó una petición de información a la Administración tributaria de Luxemburgo que fue notificada el 30 de diciembre de ese año, referida al Impuesto sobre Sociedades del año X2. Con fecha 27 de junio del año X7 la Administración tributaria de Luxemburgo remitió la información, que tuvo entrada en la Administración tributaria española el 8 de julio del año X7.

Se trata de un supuesto de interrupción justificada.

De conformidad con el artículo 103, letra a), del RGGI, se considerará un periodo de interrupción justificada, por el tiempo transcurrido desde la remisión de la petición (16 de diciembre

de X6) hasta la recepción de la información por el órgano competente para continuar el procedimiento (8 de julio del año X7), sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, de 12 meses.

Se computa por días naturales, desde el 16 de diciembre de X6 hasta el 8 de julio de X7, no excediendo del límite máximo de 12 meses. Total: 205 días.

- Por diligencia de 6 de noviembre del año X7 se solicitó al obligado tributario determinada información y documentación con relación al Impuesto sobre Sociedades para su aportación el 25 de noviembre de ese mismo año. Parte de la información se aportó el 15 de diciembre del año X7 y el resto el 10 de enero del año X8.

Se trata de una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 104, letra a), del RGGI, que incluye como tales los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de compareencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la compareencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

Se computa por días naturales, desde el 26 de noviembre de X7 hasta el 10 de enero de X8. Total: 46 días.

- Con relación a las actas del Impuesto sobre Sociedades X2 y X4, el obligado solicita la ampliación del plazo para efectuar alegaciones por periodo de siete días. La Administración le concede dicho plazo.

Se trata de nuevo de una dilación no imputable a la Administración en los términos anteriormente señalados [art. 104, letra c), del RGGI].

Se computa por días naturales. Total: 7 días.

En cuanto a la duración máxima del procedimiento, serán 24 meses, a contar desde el 15 de febrero de X6, más los periodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración antes expuestos. En este sentido, tanto el artículo 104 de la LGT como el 102 del RGGI disponen que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Consecuentemente, si desde el 15 de febrero de X6 al 15 de febrero de X8 le añadimos 306 días naturales: el procedimiento inspector podría extender su duración hasta el 18 de diciembre de X9.

Cuarta. Respecto al Impuesto sobre Sociedades: fecha de inicio y de finalización del devengo de los intereses de demora que deban liquidarse y base de cálculo de dichos intereses.

La cuestión ahora suscitada se encuentra regulada en el artículo 191 del RGGI, el cual dispone que:

- «1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.
2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

3. Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los periodos de devengo.
4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:
 - a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
 - b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.»

Impuesto sobre Sociedades XI

Hechos: el obligado había ingresado el último día del plazo voluntario de pago 1.000.000 de euros. De la regularización resulta una cuota a devolver de 1.200.000 euros. Las actas se firmaron el 25 de mayo del año X8. La liquidación se entenderá dictada y notificada transcurrido un mes, a contar desde el día siguiente a la firma del acta.

El importe total a devolver de 1.200.000 euros tiene una doble naturaleza: 1.000.000 de euros se trata de una devolución de ingresos indebidos (art. 32 de la LGT), mientras que los 200.000 euros restantes merecen la consideración de devolución derivada de la normativa de cada tributo (art. 31 de la LGT).

Así las cosas, respecto del millón de euros se abonarán intereses de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (podemos suponer que fue el último día para el ingreso en periodo voluntario, el 25 de julio de X2) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin tener en cuenta a efectos del cómputo de este periodo las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado que han quedado reflejadas en la respuesta anterior de este supuesto.

En relación con los 200.000 euros de devolución derivada de la normativa de cada tributo, no procedería reconocer interés alguno, al amparo de lo prevenido en el artículo 125.2 del RGGI, que señala que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud. En el presente caso, el obligado tributario no solicitó la devolución al tiempo de presentar su autoliquidación, sino que la procedencia de la misma es determinada en el curso del propio procedimiento inspector.

Impuesto sobre Sociedades X2

Hechos: «AUTO, S.A.» había ingresado el último día del plazo voluntario 500.000 euros; prestó conformidad a una parte de la regularización de la que resultaba una cuota a devolver de 200.000 euros; y disconformidad con el resto de la regularización de la que resulta una cuota a ingresar de 1.300.000 euros. El obligado presentó alegaciones (tras solicitar la ampliación de este plazo) el 11 de agosto de X8; el acuerdo de liquidación se dictó el 30 de octubre del año X8, siendo notificado el 4 de noviembre del mismo año. Se firma una única acta de disconformidad.

La devolución resultante por importe de 200.000 euros tiene naturaleza de devolución de ingresos indebidos. Por lo tanto, y según lo establecido en el artículo 32 de la LGT, se abonarán intereses de demora, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (podemos suponer que fue el 25 de julio de X3) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin tener en cuenta a efectos del cómputo de este periodo las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado que han quedado reflejadas en la respuesta anterior de este supuesto.

Respecto del importe de 1.300.000 euros a ingresar, los intereses de demora se calcularán desde el día siguiente al fin del periodo voluntario (esto es, desde el 26 de julio de X3) hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones en el procedimiento inspector (el 11 de agosto de X8).

Impuesto sobre Sociedades X3

Hechos: «AUTO, S.A.» había solicitado devolución por importe de 50.000 euros. Se devolvieron el 1 de enero del año X5. De la regularización resulta una cuota a ingresar de 100.000 euros. Se firma acta de conformidad el 25 de mayo del año X8. La liquidación se entenderá dictada y notificada transcurrido un mes, a contar desde el día siguiente a la firma del acta.

Procede liquidar intereses de demora tanto por la devolución indebidamente obtenida como por la cuantía a ingresar resultante de la liquidación derivada del acta incoada. En este sentido, artículo 26 de la LGT, en su apartado 2, letras a) y e).

Consecuentemente, se exigirán intereses de demora sobre una base de 50.000 euros, desde el día 1 de enero de 2005 hasta la fecha en la que se entiende dictada la liquidación derivada del acta de conformidad.

Y asimismo, se exigirán intereses de demora sobre la cuantía a ingresar de 100.000 euros, desde el día 26 de julio de X4 hasta la fecha en la que se entiende dictada la liquidación derivada del acta de conformidad.

Impuesto sobre Sociedades X4

Hechos: «AUTO, S.A.» ingresó el último día del plazo 200.000 euros; manifestó su conformidad respecto a parte de la regularización, de la que resultaba una cuota a ingresar de 150.000 euros, y disconformidad con el resto de la propuesta, de la que resultaba una cuota a ingresar de 2.600.000 euros. Las actas del año X4 se firmaron el 15 de julio del año X8, una de ellas en conformidad y la otra en disconformidad, como hemos detallado anteriormente.

Respecto del acta firmada de conformidad el 15 de julio de X8, la liquidación se entenderá dictada y notificada transcurrido un mes, a contar desde el día siguiente a su incoación.

Y en relación con el acta de disconformidad, se sabe además que el obligado presentó alegaciones (tras solicitar la ampliación de este plazo) el 11 de agosto de X8, que el acuerdo de liquidación con relación a la regularización en disconformidad se dictó el 12 de noviembre del año X8, y que fue notificado el 18 del mismo mes.

Se exigirán intereses de demora en la forma que se describe a continuación:

- Sobre 150.000 euros, desde el día siguiente al fin del plazo para el pago en periodo voluntario (esto es, desde el 26 de julio de X5) hasta la fecha en que se entiende dictada la liquidación derivada de este acta de conformidad.
- Y sobre los restantes 2.600.000 euros, desde el día siguiente al fin del plazo para el pago en periodo voluntario (esto es, desde el 26 de julio de X5) hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones (hasta el 11 de agosto de X8).

Quinta. Resolución motivada del recurso de reposición. Contestación a las alegaciones relativas al acta de retenciones del trabajo personal. Procedencia del inicio del procedimiento sancionador y plazo de resolución.

Resolución motivada del recurso de reposición respecto del Impuesto sobre Sociedades X3.

El recurso, interpuesto el 2 de agosto, es extemporáneo, por lo tanto la resolución declarará su inadmisibilidad. Así, el acta se ha firmado en conformidad el día 25 de mayo de X8. La liquidación se entiende dictada y notificada transcurrido el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la firma del acta. Y desde el día siguiente a dicha notificación tácita se computa, a su vez, el plazo de un mes para interponer recurso de reposición.

Así las cosas, el recurso resulta inadmisibile por haberse formulado fuera de plazo, y conseqüentemente no se entraría a resolver sobre el fondo del asunto.

Sin perjuicio de lo anterior, como el obligado alega que en la liquidación se ha duplicado la cuantía de los intereses de demora, en la medida en que estemos ante un mero error material, aritmético o de hecho, podría hacerlo valer a través del procedimiento de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, regulado en el artículo 220 de la LGT, siendo el plazo para su inicio (de oficio o a instancia del interesado) de cuatro años.

Contestación a las alegaciones relativas al acta de retenciones del trabajo personal.

«AUTO, S.A.» alega prescripción del derecho a liquidar por haber estado interrumpido el procedimiento sin causa justificada por este concepto de retenciones durante más de seis meses, ya que desde el 1 de noviembre del año X7 hasta la firma de las actas no se han realizado actuaciones con relación a dicho concepto.

Las actas se han firmado el 14 de marzo de X8, por lo que desde la última actuación por retenciones no habrían transcurrido seis meses para poder apreciar la existencia de una interrupción injustificada.

No obstante lo anterior, aun cuando hubieran transcurrido más de seis meses sin que por el concepto de retenciones se hubiera realizado actuación alguna, pero sí se hubieran realizado actuaciones por parte de la Inspección respecto de algún otro de los conceptos impositivos objeto de comprobación, la alegación debería ser desestimada, basándonos en el carácter unitario del procedimiento inspector, que se deduce del artículo 150 de la LGT, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos. En el mismo sentido, el artículo 102.2 del RGGI dispone que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento. En el mismo sentido, el artículo 184.1 del mismo texto reglamentario señala que el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos resaltar que ha sido ésta una cuestión polémica en nuestra doctrina y jurisprudencia.

Recientemente, y en relación con la Ley 58/2003, General Tributaria, y el RGGI, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de marzo de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 185/2007), afirmaba lo siguiente:

«Se cuestiona, finalmente, el último inciso (del citado artículo 184.1 del RGGI) que señala que "dicho acuerdo (de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el art. 150.1 de la LGT) afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento".

Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna, la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del artículo 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el artículo 150 de la ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del artículo 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y, además, respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento».

Para finalizar, y sin perjuicio de las consideraciones anteriores, conviene precisar que la respuesta que acabamos de ofrecer se hace en relación con la normativa hoy vigente (Ley 58/2003 y RD 1065/2007), puesto que respecto de la legislación anterior (LGT 230/1963 y RD 939/1986, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos) el Tribunal Supremo ha llegado a la conclusión contraria: entre otras, en la Sentencia de 20 de abril de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 3539/2003), donde ha afirmado que las actuaciones respecto de un

determinado tributo (por ejemplo, IVA) no tienen eficacia interruptiva de la prescripción frente a tributos distintos (por ejemplo, Impuesto sobre Sociedades) aun cuando ambos fueran el objeto de un mismo procedimiento inspector.

A idéntica conclusión llega la Audiencia Nacional: entre otras muchas sentencias, podemos citar la reciente Sentencia de 18 de marzo de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 35/2006) en la que se estima que los actos de interrupción se han de predicar del concepto impositivo y ejercicio que dan lugar a la liquidación resultante, de forma que otras actuaciones seguidas en el mismo procedimiento inspector, pero referidas a otros conceptos que abocan a la regularización singular de los mismos, no pueden interrumpir, pues la terminación de las actuaciones en relación con cualquiera de dichas regularizaciones singularizadas permiten de forma inmediata la propuesta de liquidación, sin necesidad de esperar a finalizar las actuaciones de comprobación de cada uno de los conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de las actuaciones de comprobación.

Procedencia del inicio del procedimiento sancionador y plazo de resolución.

El inicio del procedimiento sancionador por IVA se notificó el 30 de septiembre de X7, habiendo sido firmada el acta de conformidad de la que deriva la liquidación (que sirve de base a la sanción) el 25 de julio de X7.

Por lo tanto (como la liquidación se entiende notificada transcurrido un mes a contar desde el día siguiente a la firma de las actas), el procedimiento sancionador se ha iniciado correctamente dentro del plazo de tres meses que establece el artículo 209 de la LGT.

La propuesta de resolución sancionadora es notificada el 24 de julio de X8. Se ha superado, pues, el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador (seis meses). En consecuencia, según el artículo 211 de la LGT, se ha producido la caducidad del procedimiento, declaración de caducidad que podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado, ordenando el archivo de las actuaciones y que impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

PARTE 3.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La legislación aplicable está contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), y en su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1777/2004 (en adelante RIS).

3.1.

Primero. Razone la compensación de BIN que puede realizar el grupo fiscal en su declaración consolidada y en qué importe.

La compensación de bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal se regula en el artículo 87 del TRLIS en los siguientes términos:

«Artículo 74. Compensación de bases imponibles negativas.

1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 25 de esta ley.

2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de éste, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley.»

El grupo fiscal tiene dos bases imponibles negativas pendiente de compensación:

- Base imponible negativa del grupo fiscal por 500.000 euros. Esta base imponible negativa puede ser objeto de compensación en los términos del artículo 25 del TRLIS y, en el presente caso, no existe problema para su compensación.
- Base imponible negativa de «Y-AUTOS, S.A.» por 6.000.000 de euros pendiente de compensación en el momento de su integración en el grupo fiscal. Esta base imponible negativa tiene como límite el importe de la base imponible positiva obtenida por la propia sociedad en el ejercicio. En el ejercicio, «Y-AUTOS, S.A.» ha tenido pérdidas, por lo que no procede compensar ningún importe.

Segundo. Exponga razonadamente su opinión acerca de si la Inspección podría comprobar la BIN del grupo pendiente de compensar al inicio del periodo X4, teniendo en cuenta que procede de un periodo impositivo ya prescrito.

La Inspección está comprobando un ejercicio no prescrito (ejercicio X4). En dicho ejercicio, la entidad ha compensado la base imponible negativa procedente de un ejercicio ya prescrito, por lo que cabe plantearse si es posible que la Inspección compruebe dicha base imponible negativa.

La LGT regula la cuestión para todos los impuestos en los siguientes términos:

Artículo 70:

«La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.»

Artículo 106:

«4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.»

Específicamente en el Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 25 del TRLIS:

«5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.»

De las anteriores normas se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La Inspección puede comprobar las cantidades generadas en ejercicios prescritos que son objeto de compensación en ejercicios no prescritos. Dicha comprobación se refiere tanto a su cuantía como a su procedencia.
- La comprobación de la procedencia implica que la Inspección puede comprobar si las cantidades a compensar de un ejercicio prescrito fueron ajustadas a derecho.
- En estos casos, la Inspección puede requerir las autoliquidaciones del ejercicio prescrito, la contabilidad y los soportes documentales que debieran haberse aportado si el ejercicio no hubiera prescrito.

3.2. En relación con este apartado se pide calcular correctamente la deducción por gastos de formación profesional aplicable, razonando la procedencia o no de los importes anteriores en su cálculo, así como valorar, en todo caso, la deducibilidad fiscal de los gastos anteriores.

La deducción por gastos de formación profesional se regula en el artículo 40 del TRLIS en los siguientes términos:

«1. La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el periodo impositivo.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de ésta.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.»

Los gastos de formación profesional darán derecho a la deducción en la medida en que no constituyen retribución en especie para el trabajador en el IRPF. Serán retribución en especie en la

medida en que los gastos no tengan una relación directa con la actividad realizada por la empresa ya que la formación adquirida es en beneficio propio del trabajador.

En cuanto a los diversos gastos cuestionados por la Inspección caben las siguientes consideraciones:

- Pago Máster IESE a empleado de «Y-AUTOS, S.A.» En este caso se plantean dos cuestiones:
 - El empleado presta sus servicios a otra empresa del grupo fiscal. El artículo 78 del Texto Refundido establece a estos efectos que «Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal ...». Por tanto, no es inconveniente esta circunstancia para la deducción.
 - Respecto a la consideración de la naturaleza del gasto como de formación profesional a los efectos de aplicar la deducción, en el enunciado no especifica que la formación adquirida en el Máster IESE tenga una relación directa con la actividad de la empresa. Si no se acredita este extremo, no cabría aplicar la deducción y, además, este importe debería considerarse como rendimiento de trabajo personal en el IRPF del trabajador.
- Ayuda de escolarización de los hijos del empleado. En este caso no existe ninguna relación entre esta formación y la actividad de la empresa, por lo que no cabe aplicar la deducción, y los importes pagados son rendimiento de trabajo personal en el IRPF.
- Jornada anual con los clientes. Estos gastos no representan ninguna formación del personal de la empresa, por lo que no cabe aplicar la deducción.

Respecto a la deducibilidad de los gastos anteriores cabría considerar su consideración como no deducibles en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS que excluye a los donativos o liberalidades. No obstante, el propio artículo establece como deducibles:

«No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.»

Los pagos realizados a los trabajadores cabe considerarlos como deducibles en la medida en que se realicen conforme a los usos y costumbres de la empresa. Asimismo, es deducible el gasto ocasionado por las atenciones a los clientes de la empresa.

En cuanto al cálculo de la deducción habrá que distinguir entre los gastos que no exceden de la media de los dos años anteriores (300.000 €) y los que exceden (32.000 €). Asimismo, para determinar el importe deducible hay que tener en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional 10.^a del TRLIS, por lo que el porcentaje de deducción deberá multiplicarse por 0,6 para determinar la deducción aplicable en el ejercicio:

$$\text{Deducción generada} = 300.000 \times 5\% \times 0,6 + 32.000 \times 10\% \times 0,6 = 10.920 \text{ €}$$

3.3. En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

Respecto a los pagos realizados como otros tributos hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS:

«1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.»

En este caso, los supuestos planteados en el enunciado no serían deducibles fiscalmente ya que se tratan de sanciones administrativas (multa de tráfico y sanción por falta de ingreso de IVA) o recargo de apremio (DUA no ingresado). El recargo por retraso en el pago a la Junta Municipal tampoco será deducible al poder considerarse como sanción administrativa o como recargo de apremio.

3.4. En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

El artículo 31 del TRLIS regula la deducción por doble imposición jurídica internacional:

«1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.»

En el presente caso, la entidad se ha deducido la totalidad del impuesto satisfecho en el extranjero (15.500 €) al ser inferior al importe de lo que correspondería pagar en España si dichos importes se hubieran obtenido en territorio español.

No obstante, el importe satisfecho en Bélgica (3.750 €) y Francia (8.750 €) es superior a lo que correspondería según el CDI (15%). Sólo corresponde deducir los importes que corresponderían según el Convenio, que en el caso de Bélgica serían 2.250 euros y en Francia 5.250 euros.

Corresponde por tanto minorar la deducción en un total de 5.000 euros.

3.5. En relación con este apartado se pide que explique de forma razonada la forma en que debería actuar la inspección en este supuesto.

La comunidad de bienes es una entidad sin personalidad jurídica regulada en el artículo 35.4 de la LGT:

«4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.»

El artículo 6 del TRLIS establece que dichas entidades no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, sino que sus rentas se atribuyen a los comuneros:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ([3]), así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.»

En el ejercicio, la entidad «AUTO, S.A.» se ha atribuido un gasto por importe de 600.000 euros ($2.000.000 \times 30\%$). A results de la actuación inspectora en la Comunidad de Propietarios, deberá reducirse el gasto deducible hasta un importe comprobado de 150.000 euros ($500.000 \times 30\%$). Corresponde, por tanto, reducir el gasto deducible en un importe de 450.000 euros.

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

Primero. En relación con el apartado 4.1: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exclusivamente respecto de la sociedad objeto de comprobación «AUTOS, S.A.».

La regulación a efectos del IVA para la resolución del presente supuesto se encuentra en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), y en su Reglamento de desarrollo, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

La operación realizada por «AUTOS, S.A.», por la que entrega un local y dinero recibiendo a cambio otro local, debemos calificarla como permuta.

A tal efecto, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, considera en su artículo 8 este tipo de operaciones como entrega de bienes, por lo que debemos considerar la operación sujeta a IVA.

Por su parte, el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA regula las exenciones en las entregas de bienes inmuebles, así, estarán exentas:

«22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquellos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

También a los efectos de esta ley, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1.º, de esta ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención no se extiende:

- a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

- b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.»

No obstante, el artículo 20.Dos de la citada ley prevé la posibilidad de renunciar a la exención en los siguientes términos:

«Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.»

En relación con la Base Imponible de las operaciones de permuta, el artículo 79.Uno de la LIVA dispone:

«Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.»

Por lo que la Base Imponible sería 500.000 euros.

Conclusión:

Por todo lo expuesto en relación con las actividades realizadas por la entidad «AUTOS, S.A.», podemos definir la operación realizada como de permuta no comercial a efectos del nuevo plan general contable, operación que ha de calificarse como entrega de bienes; se trata de una operación sujeta, pero exenta, de conformidad al artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, sin posibilidad de renuncia a la misma en los términos del artículo 20.Dos, dado que el adquirente, según se indica en el supuesto, no tiene la condición de empresario o profesional, por lo que no tendrá derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas.

Al tratarse de una operación de entrega de bienes es de aplicación el artículo 4.4 de la LIVA, por el que la operación estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en los términos del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Así, el artículo 7.5 del citado real decreto dispone:

«No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

En segundo lugar, como consecuencia de que el local objeto de permuta se encontraba afecto a la actividad económica de «AUTOS, S.A.», y al tratarse de un bien de inversión es de aplicación el artículo 110 de la LIVA, relativo a la regularización de los bienes de inversión dentro del periodo de regularización; así, el artículo 110 establece:

«Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2.^a Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del periodo de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

Dos. La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorratea.»

Por lo tanto, «AUTO, S.A.» debió regularizar las cantidades deducidas en el momento de la compra en la siguiente cuantía:

- IVA soportado deducido: $200.000 \times 0,16 = 32.000$ euros.
- Entrega sujeta y exenta: artículo 20.Uno.22.º.
- Periodo transcurrido: cinco años, incluido el presente.
- Regularización del artículo 110 de la LIVA:

$$\text{Artículo 110 de la LIVA} = \frac{32.000 - 0}{10} \times 6 = 19.200 \text{ €}$$

Dado que se dedujo 32.000 euros y sólo se debería haber deducido 12.800, deberá ingresar 19.200 euros, en el ejercicio X5.

Segundo. En relación con el apartado 4.2: exponer y razonar las consecuencias que de los hechos se deducen en relación con el IVA.

Con relación al segundo de los supuestos planteados, en el que la entidad «AUTOS, S.A.», hace entrega de forma gratuita a dos de sus directivos de dos vehículos, dándolos de baja en la cuenta de existencias, le es de aplicación el artículo 9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Así, el citado artículo dispone en relación con las operaciones asimiladas a las entregas de bienes:

«Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

En el supuesto planteado se trata, pues, de un autoconsumo externo de bienes, toda vez que los vehículos «salen» fuera del patrimonio empresarial o profesional sin contraprestación alguna mediante una transferencia gratuita al consumo de terceros, en este caso los directivos de la entidad «AUTOS, S.A.», tal y como se desprende del enunciado del supuesto.

Se trata, pues, de un autoconsumo de bienes que la LIVA asemeja a una entrega de bienes a título oneroso, debiendo por tanto repercutirse el IVA correspondiente a la operación.

No obstante, al tratarse de un autoconsumo, la operación se realizará mediante la autorrepercusión de las cuotas correspondientes.

En este sentido, la LIVA, en su artículo 90, establece que para este tipo de entregas el tipo a aplicar será del 16 por 100 el tipo general.

Asimismo, tendrán carácter de deducible las cuotas soportadas.

Con relación al apartado segundo, por el que la entidad «AUTOS, S.A.», ha entregado a sus tres mejores vendedores vehículos a mitad del coste de adquisición de la empresa. Siendo el margen general del 10 por 100 para la empresa.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por su parte, el artículo 8.Uno de la LIVA dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúan mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

No siendo aplicable a este supuesto ninguno de los supuestos de no sujeción del artículo 7 de la LIVA, ni de exención del artículo 20 de la LIVA, quedarán sujetas y no exentas al IVA las entregas de vehículos realizadas, a precio inferior al de mercado, de «AUTOS, S.A.» a sus empleados.

En relación con la base imponible, dado que la entrega de los vehículos se realiza a precios inferiores a los de mercado, y dado que los receptores no tienen la condición de empresarios o profesionales, y entendemos que no pueden deducir el impuesto soportado, dicha entrega habrá de valorarse en todo caso con su valor normal de mercado.

Así, el artículo 88 de la Ley 37/1992 establece que los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del IVA, deberán repercutir íntegramente el importe de dicho impuesto que grave las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos efectúen sobre aquél para quien realicen tales operaciones, quedando éstos obligados a soportarlas.

En el supuesto planteado el precio pagado ascendió a 8.000 euros; dado que se indica que se adquirieron a mitad del coste de adquisición, debería haberse repercutido $8.000 \times 2 = 16.000$, y ade-

más para hallar el valor de mercado será necesario incrementar dicha cantidad en el 10 por 100 de beneficio que obtiene la entidad.

Sin que se pueda reducir la base imponible en el 10 por 100 del margen de la entidad toda vez que, según se desprende del enunciado, la citada entrega constituye remuneración de otras operaciones efectuadas por el destinatario de la operación a favor del sujeto pasivo que realiza la operación al que se pretende efectuar el descuento o bonificación (art. 78.Tres 2.º de la LIVA).

Por lo tanto, deberá realizar las siguientes operaciones:

- $16.000 \times 1,1 = 17.600$ euros base imponible a valor de mercado.
- IVA debió repercutirse $= 17.600 \times 0,16 = 2.816$ euros.
- IVA repercutido $= 1.280$ euros.
- IVA a ingresar pendiente de repercusión $= 1.536$ euros.

Tercero. En relación con el apartado 4.3: ¿es correcta la apreciación de los gestores de la empresa?

En lo referente al servicio contratado con un bufete colombiano no establecido en España por un estudio sobre los requisitos legales para la realización de inversiones en la República de Colombia.

Se trata de una prestación de servicios regulada en el artículo 11 de la Ley 37/1992.

A estos efectos, dado que se trata de un servicio de asesoría, debemos determinar el lugar de realización del mismo; así, el artículo 70.Uno.5.º de la LIVA, según redacción dada por la Ley 53/2002, establece:

«Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

5.º A) Los servicios que se enuncian en el párrafo siguiente de este número, en los supuestos que se citan a continuación:

a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

b) Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

B) Los servicios a los que se refiere el párrafo anterior son los siguientes:

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, con excepción de los comprendidos en el número 1.º de este apartado uno.»

Por todo lo anterior, se desprende que el prestador de los servicios es un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (bufete colombiano), y que el destinatario es un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del impuesto («AUTOS, S.A.»), por lo que la localización se entiende en el territorio de aplicación del impuesto, estando sujeta a IVA la operación de conformidad con el artículo 70.Uno.5.º A) a).

Por lo que en la operación debió repercutirse el IVA a un tipo del 7 por 100, y dado que el sujeto pasivo es no establecido, debió procederse a la autorrepercusión del mismo.

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

Primero. Aduanas: describa las contingencias tributarias que pueden deducirse en relación con las bases imponibles declaradas de derechos de importación e IVA importación.

Nos hallamos ante una declaración de despacho a libre práctica conforme la define el artículo 79 del Reglamento (CE) 2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, por el que se confiere estatuto aduanero a las mercancías no comunitarias. Para determinar las contingencias relativas a las bases imponibles, debemos acudir a los artículos 28 a 33 del propio Código, así como al artículo 83 de la Ley 37/1992 del IVA.

En el supuesto que nos atañe, hay que verificar la correcta realización de las liquidaciones aduaneras en virtud de lo señalado por el propio Código y sus Disposiciones de aplicación aprobadas por el Reglamento (CE) 2454/93 de la Comisión, y más concretamente si las valoraciones declaradas son correctas o no conforme a dicha normativa.

En este sentido, el artículo 28 del Código es el que señala que en los artículos 29 a 33 del mismo vienen recogidas todas las disposiciones necesarias para la determinación del valor en aduana. Así, el artículo 29 señala que el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de tran-

sacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado en su caso, de conformidad con los artículos 32 y 33.

Conforme a esta definición, en el supuesto que nos atañe, podría entenderse que dicho precio es el de 100.000 euros por unidad que han venido declarando, con condiciones de entrega CIF, es decir, hasta el punto de entrada. Sin embargo, el propio artículo 29 recoge una serie de excepciones al uso de este precio final, y en una de ellas señala que se podrá usar el precio de transacción siempre que no exista vinculación entre vendedor y comprador o que, en caso de existir, el valor pueda ser aceptable a efectos aduaneros, es decir, que se acerque mucho al precio de mercancías idénticas y similares.

El artículo 143 de las DAC recoge los criterios de vinculación (ya que ha de ser aquí y no en la Ley de Sociedades donde se cumpla) y señala como tales: si uno forma parte en la dirección de la empresa de otro, si jurídicamente son asociados, si uno es empleado de otro, si una persona controla directa o indirectamente a la otra, si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera, si son miembros de una misma familia o si una posee, controla o tiene, directa o indirectamente, el 5 por 100 o más de acciones de la otra.

Por tanto, en el supuesto del dictamen vemos que la empresa exportadora «CAR LIMITED» es propiedad, en un 15 por 100 de «L CORPORATION», quien a su vez posee el 20 por 100 de la sociedad inspeccionada. De este modo, tanto exportador como importador cumplen los criterios de vinculación por estar controlados por un tercero, luego hay que poner en duda la validez de dicho precio. Para cerciorarnos sobre la corrección del mismo, podemos acudir al criterio de mercancías idénticas, y encontramos que el mismo proveedor, en cantidad, modelo y fecha similares, viene vendiendo a un precio de 150.000 euros/ud., en lugar de los 100.000 declarados hasta que se produce la vinculación, por lo que puede desprenderse que de la vinculación se deriva una rebaja sustancial en el precio, y no podemos admitir dicho valor como precio de transmisión.

De ese modo, cuando el valor de transacción no se pueda admitir como método de cálculo, el artículo 30 del Código Aduanero Comunitario nos lleva a la aplicación de métodos secundarios, que se aplicarán conforme al orden en él declarado, es decir, en primer lugar el valor de mercancías idénticas. Por tanto, en el supuesto de examen, el valor en aduanas será de 150.000 euros, ya que entendemos que las condiciones de entrega de dichos vehículos a la empresa «IMPORTACIONES DE LUJO» son las mismas que a la sociedad inspeccionada, es decir, siempre CIF, y no habría que añadir ninguno de los gastos que se enuncian en el caso.

De esta manera, los gastos inherentes al transporte, seguro y flete hasta el primer punto de entrada en la Comunidad ya vienen incluidos en el precio y, por tanto, no corresponde realizar ajuste alguno sobre el mismo, del mismo modo que los realizados antes de la presentación de la declaración. Los 300.000 euros de transporte posterior a su despacho no deben formar parte del valor en aduanas, pero sí incluirse, junto con los aranceles pagados, en la base imponible del IVA, conforme señala el artículo 83 de la LIVA. De igual manera, formará parte de la base imponible del IVA importación el importe de los aranceles aduaneros satisfechos, como señala el propio artículo 83.

Segundo. Impuestos Especiales: describa las contingencias tributarias que pudieran deducirse de la adquisición del gasóleo a tipo bonificado en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

En cuanto a las contingencias tributarias relacionadas con el gasóleo bonificado, el gasóleo, según el artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), está gravado con dos tipos impositivos (uno normal y uno reducido), en función de su uso o destino.

Se aplica un tipo impositivo reducido (de 78,71 € por cada 1.000 litros) para el gasóleo que se utilice como combustible (combustión con fines de calefacción), así como para el que se utilice como carburante (combustión en un motor) exclusivamente en los motores previstos en el artículo 54.2 de la mencionada LIE.

Se aplica el tipo impositivo normal (278 € por cada 1.000 litros) cuando el gasóleo se utilice como carburante en motores distintos de los previstos en el artículo 54.2 de la LIE.

Es por tanto correcto el uso de los 300.000 litros de gasóleo como combustible para la calefacción de las instalaciones de la empresa, dado que, según se ha señalado, es uno de los usos previstos en la LIE para el gasóleo al que se le ha aplicado el tipo impositivo reducido.

En cuanto a los 100.000 litros utilizados como carburante en los vehículos automóviles de lujo que importa y comercializa la empresa, la situación es muy distinta, ya que, según el artículo 54.2 de la LIE, la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo reducido, queda autorizada en todos los motores con excepción de:

- a) Los utilizados en la propulsión de vehículos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos (o sea, que hayan sido matriculados), aunque se trate de vehículos especiales (retroexcavadoras, carretillas elevadoras, etc.).
- b) Los utilizados en la propulsión de vehículos ordinarios (vehículos distintos de los vehículos especiales), aunque no hayan sido matriculados.
- c) Los utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

Los vehículos automóviles de turismo que comercializa la empresa son vehículos ordinarios, con lo que, dispusieran o no de matrícula en el momento en el que utilizaron como carburante gasóleo con aplicación del tipo impositivo reducido, es evidente que con ello estaban contraviniendo lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 54 de la LIE, que prohíbe la utilización de dicho carburante en los motores de esos vehículos.

En cuanto a las consecuencias de esta conducta, hemos de atender a lo que disponen los artículos 8.6, 15.11 y 55 de la LIE.

En el primero de los artículos citados (8.6), la LIE dispone que en los supuestos de irregularidades, en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto

de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de la aplicación de un tipo impositivo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores de los productos, en tanto no justifiquen la recepción de los mismos por un destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la responsabilidad de la justificación del uso o destino del gasóleo bonificado recaerá sobre dicho destinatario.

De los datos del supuesto no puede deducirse dónde adquirió el gasóleo la empresa. En principio, y descartando, por poco habitual, que el gasóleo haya sido importado de un país tercero u objeto de una adquisición intracomunitaria por parte de la empresa del supuesto, la adquisición podría haber sido hecha en España a una refinería, a un depósito fiscal de hidrocarburos, a un almacén fiscal de hidrocarburos o a un detallista de hidrocarburos (estación de servicio) facultado para la comercialización de gasóleo bonificado.

Habida cuenta del importante volumen de gasóleo adquirido (400.000 litros en el año X7), parece lógico descartar que haya sido adquirido en surtidores de estaciones de servicio y suponer que la empresa del supuesto dispone de algún tanque para almacenamiento propio, con lo que el gasóleo le habrá sido suministrado en sus instalaciones por una refinería o un depósito fiscal o un almacén fiscal.

En cualquiera de los tres casos, el artículo 106.4 a) del Reglamento de los Impuestos Especiales (RIE), aprobado por Real Decreto 1165/1995, dispone que los consumidores finales de gasóleo bonificado (la empresa del supuesto) deberán suscribir un documento ante su proveedor declarando que el gasóleo bonificado que se les suministre será utilizado, bajo su dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la LIE o en un uso como combustible.

Si se ha procedido así, y no hay motivos para suponer lo contrario, los proveedores del gasóleo no tendrán responsabilidad alguna en relación con el uso indebido que se ha dado a los 100.000 litros de gasóleo utilizado como carburante; basta para ello con que acrediten que ellos han entregado el producto al consumidor final. La responsabilidad será por tanto imputable sólo a este último, o sea, a la empresa del supuesto.

Según el artículo 15.11 de la LIE, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado a fines para los que no se establece en la LIE beneficio fiscal alguno.

Por aplicación de este precepto, procederá practicar a la empresa del supuesto la siguiente regularización tributaria:

- a) Liquidación de la cuota correspondiente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a los 100.000 litros de gasóleo utilizados indebidamente, aplicando la diferencia entre el tipo impositivo normal y el tipo impositivo reducido.
- b) Liquidación del IVA (al tipo del 16%) a la cuota del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a que se refiere la letra anterior (ya que la cuota del impuesto especial forma parte de la base imponible del IVA).

c) Liquidación de los intereses de demora que puedan corresponder.

En cuanto a la posible imposición de sanciones, por la conducta descrita, la única posibilidad es la de acudir al artículo 55 de la LIE, en cuya virtud (apartado 1) la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de la LIE constituirá infracción tributaria grave, que se sancionará con arreglo a lo que se dispone en el propio artículo 55.

En el apartado 2 del artículo 55 se declara autores, a efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, a los titulares de vehículos autopropulsados que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aun cuando los mismos no sean conducidos o patroneados por el propio titular, salvo en el caso de arrendamientos, cuando medie contrato de alquiler (en cuyo caso se consideraría autor de la infracción al arrendatario), y en los casos de sustracción de vehículos, en los que no serán imputables a los titulares de los vehículos las infracciones descubiertas en el periodo que medie entre la fecha de la denuncia y la fecha de la recuperación del vehículo sustraído.

En el apartado 3 de este artículo 55 se fijan las sanciones a imponer por estas infracciones. Son dos sanciones simultáneas:

- Una multa pecuniaria fija.
- Precintado e inmovilización del vehículo por un periodo de tiempo.

El importe de la multa pecuniaria y el periodo de inmovilizado dependen de la potencia fiscal de los motores de los vehículos, así como de otras posibles circunstancias, tales como la reincidencia de los autores de estas infracciones.

Para la imposición de estas sanciones, que serán acordadas, en su caso, por el Jefe de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales competente en función del lugar en que se descubra la infracción, es preceptiva la tramitación del oportuno expediente en que se dará audiencia a los interesados (art. 55.7 de la LIE).

Habida cuenta de que en el momento en que se llevan a cabo las actuaciones de comprobación e investigación (septiembre de X8) es imposible determinar en qué vehículos, en concreto, se utilizó el carburante prohibido ni quién era el titular de los mismos en el momento de producirse los usos indebidos, y teniendo en cuenta que el procedimiento previsto reglamentariamente para tramitar el expediente sancionador implica que, para cada supuesto de uso indebido de gasóleo bonificado en motores no autorizados, se extienda una diligencia en la que se reflejen las circunstancias que concurran en cada caso (art. 121 del RIE), entre las que se destacan:

- la identificación de cada vehículo infractor con expresión de su potencia fiscal;
- la identidad del conductor del vehículo y de su propietario;

- la clase y características del carburante descubierto en el depósito de cada vehículo, con indicación de su coloración (al gasóleo bonificado se le añade un colorante azul o rojo) y el resultado del ensayo con reactivo químico;
- la diligencia de toma de muestras del carburante contenido en el depósito;
- la declaración del interesado sobre la fecha, lugar y suministrador del último aprovisionamiento realizado;
- la firma de los agentes actuarios y del conductor o usuario del vehículo,

es imposible que pueda prosperar la pretensión de aplicar estas sanciones a unos vehículos que, aunque teóricamente incurrieron en el año X7 en el ilícito previsto en el artículo 55.1 de la LIE, ya fueron entregados a los clientes en dicho año X7 y no existe forma alguna de probar tal conducta, vehículo por vehículo, en septiembre del año X8.

Otra cosa es que, con esos antecedentes, pudiera ser aconsejable que se procediese a extraer muestras del carburante contenido en los depósitos de todos los vehículos automóviles que se encuentren en poder de la empresa en el momento de las actuaciones de comprobación e investigación (septiembre de X8), por si pudieran iniciarse, respecto a ellos, los expedientes de infracción a que se refiere el artículo 121 del RIE.

Finalmente, y aunque no dice nada el supuesto, que se refiere exclusivamente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, podría hacerse alusión a otra liquidación que cabría practicar en relación con el uso indebido como carburante de los 100.000 litros de gasóleo a tipo reducido.

Se trataría de una liquidación complementaria del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, dado que, también en este impuesto, es distinto el tipo impositivo aplicable al gasóleo bonificado y el aplicado al gasóleo de uso general.

PARTE 6.ª: ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 35/2006, por la que se aprueba la Ley del Impuesto, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 439/2007.

Primera. Configuración de la unidad familiar de doña Flor a efectos del IRPF. Explicación de las diferentes posibilidades de sujeción al impuesto entre las que puede optar doña Flor. Repercusiones de su situación personal y familiar en cada una de ellas.

Doña Flor puede optar bien por la tributación individual, bien por la tributación conjunta.

Tributación individual.

El mínimo personal y familiar se determinaría como sigue:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo tanto por su hija como por su nieto (ya que ambos son menores de 25 años, conviven con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo aplicable ascenderá por la hija a 1.836 euros anuales; y por el nieto a 2.040 euros anuales, incrementado en 2.244 euros anuales (al ser el niño menor de tres años). Todos estos importes se prorratearán entre doña Flor y su esposo por partes iguales (ya que ambos tienen derecho a la aplicación del mínimo por los mismos descendientes).
- El mínimo por ascendientes (por la madre de doña Flor) será de 918 euros anuales, ya que es mayor de 65 años, convive con la contribuyente y no parece que obtenga rentas en importe alguno (el límite quedaría fijado en rentas superiores a 8.000 € anuales, excluidas las exentas). Este importe no será objeto de prorrateo alguno, sino que se aplica en su totalidad en la autoliquidación de doña Flor, ya que su marido (al no ser su ascendiente) no tiene derecho a su aplicación.
- Asimismo, procede aplicar el mínimo por discapacidad de la ascendiente. Será de 7.038 euros anuales, porque se acredita un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales (debido, de nuevo, al grado de minusvalía igual o superior al 65%). Este importe no será objeto de prorrateo alguno, sino que se aplica en su totalidad en la autoliquidación de doña Flor, ya que su marido (al no ser su ascendiente) no tiene derecho a su aplicación.

Opción por la tributación conjunta.

En tal hipótesis, la unidad familiar estará integrada por los cónyuges no separados legalmente (doña Flor y su marido) y por la hija menor de edad, puesto que vive con sus padres.

Podemos subrayar que la opción por la tributación conjunta no vinculará para periodos sucesivos y que deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar, tal como ha quedado descrito más arriba. Si uno de ellos presentase declaración individual, los restantes deberían utilizar el mismo régimen.

En el caso de ejercerse esta opción, el mínimo personal y familiar será:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo tanto por la hija como por el nieto (ya que ambos son menores de 25 años, conviven con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo

aplicable ascenderá por la hija a 1.836 euros anuales; y por el nieto a 2.040 euros anuales incrementado en 2.244 euros anuales (al ser el niño menor de tres años).

- El mínimo por ascendientes (por la madre de doña Flor) será de 918 euros anuales, ya que no sólo es mayor de 65 años, sino que es discapacitada, convive con la contribuyente y no parece que obtenga rentas en importe alguno (el límite quedaría fijado en rentas superiores a 8.000 € anuales, excluidas las exentas).
- Asimismo, procede aplicar el mínimo por discapacidad de la ascendiente. Será de 7.038 euros anuales, porque se acredita un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 2.316 euros anuales (debido, de nuevo, al grado de minusvalía igual o superior al 65%). Este importe no será objeto de prorrateo alguno, sino que se aplica en su totalidad en la autoliquidación de doña Flor, ya que su marido (al no ser su ascendiente) no tiene derecho a su aplicación.

Segunda. ¿Es posible aplicar algún tipo de exención a alguno de los conceptos de renta mencionados en el supuesto?

En el supuesto nos encontramos con los supuestos de exención que se describen a continuación.

- Indemnización por despido improcedente percibida por el marido de doña Flor. De conformidad con el artículo 7, letra e), de la LIRPF, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estarán exentas en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. En el caso del despido improcedente, está exenta de IRPF, por tratarse de la cuantía fijada con carácter obligatorio en el ET, 45 días de salario por año de antigüedad, con un límite máximo de 42 mensualidades.
- Beca de una fundación privada dedicada a la promoción del estudio y la investigación percibida por la hija. Podría quedar exenta si se cumple lo dispuesto en la letra j) del artículo 7 de la LIRPF, el cual prevé que están exentas las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos del artículo 2 del Reglamento. Asimismo, estarán exentas, en los términos que establece el antedicho artículo reglamentario, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos, mencionadas anteriormente, para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquéllas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

- Dividendos procedentes de acciones de «AUTO, S.A.», percibidos por doña Flor. De acuerdo con la letra y) del artículo 7 de la LIRPF están exentos los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta ley, con el límite de 1.500 euros anuales.

Sin perjuicio de la exención, tales dividendos sí que quedan sujetos a retención, en un porcentaje del 18 por 100, así dispone el artículo 101.4 de la LIRPF que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 18 por 100. En el caso de los rendimientos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta ley, la base de retención estará constituida por la contraprestación íntegra, sin que se tenga en consideración, a estos efectos, la exención prevista en el artículo 7 citado. Según se desprende del enunciado, la retención se ha practicado incorrectamente aplicando un porcentaje del 25 por 100.

Tercera. Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración de los conceptos de renta mencionados en el supuesto.

- 16.000 euros de ingresos íntegros percibidos por el marido de doña Flor. Se califican como rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general.
- Indemnización por despido en la parte que no estuviera, en su caso, exenta. Se calificarían de rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general, si bien tiene derecho a la aplicación de un coeficiente reductor por irregularidad del 40 por 100, al tener un periodo de generación superior a dos años (en concreto, 10 años y un mes) y no percibirse de forma periódica o recurrente (art. 18.2 de la LIRPF).
- Beca percibida por la hija, si no cumpliera los requisitos antes expuestos para quedar exenta. Se calificaría como rendimientos íntegros del trabajo y se integraría en la renta general.
- 42.000 euros percibidos por doña Flor. Se califican como rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general. Las cotizaciones a la Seguridad Social son gasto deducible para determinar el rendimiento neto (art. 19 de la LIRPF).
- Puesto que sólo se han practicado retenciones por 500 euros durante todo el año, doña Flor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida, de acuerdo con el artículo 99.5 de la LIRPF, puesto que la retención se ha practicado por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.
- 12.000 euros por servicios profesionales. Se califican como rendimientos íntegros de actividades económicas y se integran en la renta general. El porcentaje de retención que debería haberse aplicado es del 15 por 100.
- 10.000 euros brutos por conferencias ocasionales en algunas universidades y escuelas de negocios con unas retenciones de 1.800 euros. Pueden tener el tratamiento de rendimientos íntegros del trabajo o de rendimientos de actividades profesionales. En ambos casos, se integrarían en la renta general. Puesto que se trata de conferencias puntuales, entendemos que el tratamiento más correcto sería el de rendimientos del trabajo. En todo caso, el por-

centaje de retención procedente sería del 15 por 100 y no del 18 como se desprende del enunciado (art. 80.1.4.^a del RIRPF).

- 6 euros de los ahorros de su cuenta bancaria (con una retención de 1 €). Rendimientos de capital mobiliario (art. 25.2 de la LIRPF) que forman parte de la renta del ahorro. Tipo de retención aplicable del 18 por 100.
- Cubertería que le regalaron este año (cuyo valor era de 60 €, a los que correspondía un ingreso a cuenta de 10 €). Rendimientos de capital mobiliario en especie (art. 25.2 de la LIRPF) que forman parte de la renta del ahorro. Tipo de ingreso a cuenta aplicable del 18 por 100. De acuerdo con el artículo 103 del RIRPF, la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por estas retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje indicado del 18 por 100 al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste para el pagador de dicha cubertería.
- Venta del primer fondo de inversión. Ganancia patrimonial, la cual se integrará en la base imponible de ahorro, por la diferencia entre el valor de transmisión, ha sido de 16.500 euros y el valor de adquisición fue de 1.590 euros. A dicha diferencia (abstracción hecha de los gastos) se le habrá debido aplicar un porcentaje de retención del 18 por 100.
- Venta del segundo fondo de inversión. Pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión (900 €) y el valor de adquisición (1.100 €). No procede la práctica de retención. Se integra en la base imponible del ahorro y se compensará con la ganancia referida en el guión anterior.
- Inmueble arrendado en Oropesa. La renta se imputa a los usufructuarios. Se trata de rendimientos del capital inmobiliario que forman parte de la renta general. Los rendimientos íntegros se computan por 12.000 euros, siendo gastos deducibles: los gastos de comunidad (600 €) y la amortización (a razón de un 3% anual sobre el mayor valor de dos, o el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido en todo caso el valor del suelo). Por lo tanto, en el supuesto aquí planteado la amortización deducible fiscalmente asciende al 3 por 100 de 49.655,17 euros (tomamos como referencia 60.000 €, valor de adquisición que es superior al valor catastral, y excluimos el valor del suelo, teniendo en cuenta la parte que el mismo supone proporcionalmente en los valores catastrales).
- Inmueble vacío en Linares. Imputación de rentas inmobiliarias (art. 86 de la LIRPF), que se integra en la parte general de la base imponible. La renta es del 2 por 100 del valor catastral (el 1,1% si se trata de valores revisados a partir del 1 de enero de 1994).
- Vivienda habitual. Sólo dará lugar, como se verá más adelante, a la posibilidad de practicarse deducción por inversión en vivienda habitual.

Cuarta. ¿Qué deducciones en la cuota pueden practicarse en función a la información proporcionada?

Deducción por inversión en vivienda habitual regulada en los artículos 68.1 y 78 de la LIRPF.

La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales por autoliquidación. Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 por 100 de la base en la cuota íntegra estatal y el 4,95 por 100 en la cuota íntegra autonómica (salvo que la comunidad autónoma haya hecho uso de su competencia normativa y haya fijado un porcentaje distinto).

PARTE 7.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 58/2003 General Tributaria, y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El enunciado señala que se ha procedido a rectificar el domicilio fiscal de «INMO, S.A.», haciendo constar que es desconocido, y a la revocación de su número de identificación fiscal.

Al respecto, podemos comenzar destacando que el artículo 48.4 de la LGT prevé que cada Administración pueda comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete.

El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal ha sido desarrollado por el RGGI en su artículo 148 y siguientes.

Así, y a los efectos que aquí nos interesan, dispone el artículo 149 del RGGI que el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se iniciará de oficio.

La comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario.

Tramitado el expediente, se formulará propuesta de resolución que será notificada al obligado tributario para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estime oportunos (en este supuesto, no consta que la Administración haya notificado o intentado notificar dicha propuesta a «INMO, S.A.»).

De acuerdo con el artículo 150 del RGGI, la resolución que ponga fin al procedimiento será motivada y el plazo para notificarla es de seis meses. Dicha resolución confirmará o rectificará el domicilio declarado por el obligado tributario, y será comunicada a los órganos implicados de la

Agencia Estatal de Administración Tributaria y notificada a las Administraciones tributarias afectadas y al propio obligado interesado (en el presente caso, no consta que la Administración haya notificado o intentado notificar la resolución a «INMO, S.A.»).

En cuanto a los efectos de la comprobación del domicilio fiscal, debe subrayarse que el inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio o a instancia del interesado que se estuviesen tramitando.

Durante los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en la que se haya rectificado el declarado, las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que realice el obligado tributario, cuando supongan el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán el carácter de mera solicitud y deberán acompañarse de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución.

En cuanto a la revocación del número de identificación fiscal (en adelante NIF) y de conformidad con el artículo 144 del RGGI (el cual regula las actuaciones de comprobación censal), la comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario.

Por lo que respecta al análisis de los aspectos sustantivos, en este supuesto concurren dos de las circunstancias previstas en el artículo 147.1 para que la Administración tributaria pueda proceder a la revocación del NIF asignado, puesto que sí ha quedado acreditado que:

- Se ha comunicado a la Administración tributaria el desarrollo de actividades económicas inexistentes (el enunciado dice expresamente que nunca ha tenido actividad real).
- Que la sociedad ha comunicado el desarrollo de actividades económicas, de la gestión administrativa o de la dirección de los negocios, en un domicilio aparente o falso, sin que se justifique la realización de dichas actividades o actuaciones en otro domicilio diferente (se señala en el enunciado que, en el domicilio social declarado, la Inspección no ha encontrado ningún dato que permita vincular tal lugar con «INMO, S.A.»).

En lo tocante a los aspectos procedimentales, el mismo artículo 147 del RGGI prevé en su apartados 2 y siguientes que:

- El acuerdo de revocación requiere la previa audiencia al obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, salvo que dicho acuerdo se incluya en la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 145.3 de este reglamento (en el caso aquí analizado no consta que haya otorgado tal trámite de audiencia a «INMO, S.A.»).

- La revocación deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado y notificarse al obligado tributario. La publicación deberá efectuarse en las mismas fechas que las previstas en el artículo 112.1 de la LGT para las notificaciones por comparecencia (nada dice el enunciado acerca de si se ha producido o no dicha publicación y la notificación).

La revocación del NIF determinará los siguientes efectos (art. 147 del RGGI y el apartado 4 de la disp. adic. sexta de la LGT):

- Se procederá a extender, en la hoja abierta a la entidad en el Registro Mercantil, una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a ésta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo NIF.
- Asimismo, determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que disponga «INMO, S.A.», en tanto no se produzca la rehabilitación de dicho número o la asignación de un nuevo NIF.
- Que no se emita el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias, por lo que en este punto es correcta la actuación de la Administración.
- En su caso, la baja de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Devoluciones Mensuales del IVA.

Por último, destacar que la Administración tributaria podrá rehabilitar el NIF mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad establecidos para la revocación. Las solicitudes de rehabilitación sólo serán tramitadas si se acompañan de documentación que acredite cambios en la titularidad del capital de la sociedad, con identificación de las personas que han pasado a tener el control de la sociedad, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite. La falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación de un número en el plazo de tres meses determinará que la misma se entienda denegada.

PARTE 8.ª: ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

Las actuaciones de embargo en materia recaudatoria se regulan en la LGT –Ley 58/2003, de 17 de diciembre–, así como en el Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante RGR).

En relación con las actuaciones descritas en el supuesto, debemos considerar:

En primer lugar, respecto a la negativa del director de la oficina de la entidad bancaria a practicar la anotación de embargo sobre las cuentas corrientes, es de aplicación el artículo 79.2 y 3 del RGR:

«2. La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de la diligencia de embargo en la entidad depositaria, así como el plazo máximo en que habrá de efectuarse la retención de los fondos, podrán ser convenidos, con carácter general, entre la Administración y la entidad de crédito afectada.

3. En defecto del acuerdo a que se refiere el apartado anterior, la diligencia de embargo se presentará en la oficina donde esté abierta la cuenta y sus responsables deberán proceder de forma inmediata a retener el importe embargado si existe en ese momento saldo suficiente, o en otro caso, el total de los saldos existentes a nombre del obligado al pago.

Asimismo, la diligencia de embargo se podrá presentar en alguno de los siguientes lugares:

- a) En la oficina designada por la entidad depositaria para relacionarse con el órgano de recaudación competente, conforme a lo previsto en el artículo 17.4, cuando la entidad haya sido autorizada a colaborar en la recaudación y el embargo afecte a cuentas o depósitos abiertos en una oficina perteneciente al ámbito territorial del órgano de recaudación competente.
- b) En el domicilio fiscal o social de la entidad de crédito.

En los supuestos a los que se refieren los párrafos a) y b), cuando el embargo deba tratarse sobre fondos cuya gestión o depósito no se encuentren localizados en el lugar en que se presente la diligencia de embargo, la retención de los fondos se efectuará de manera inmediata o, si ello no fuera posible, en el plazo más breve que permitan las características de los sistemas de información interna o de contabilidad de la entidad. Dicho plazo no podrá ser superior a cinco días, tendrá carácter improrrogable y se comunicará al órgano de recaudación que haya efectuado el embargo. En todo caso, el embargo surtirá efectos legales desde el día de presentación de la diligencia de embargo a la entidad depositaria.»

Por lo tanto, el hecho de que exista un convenio para que la AEAT centralice las diligencias de embargo en la oficina principal, no exime al director de la oficina de la retención del saldo existente en la cuenta en el momento de presentación de la diligencia de embargo, por lo que, en su caso, podría ser declarado responsable solidario de conformidad con el artículo 42.2 b) de la LGT.

La actuación del agente, dejando constancia en diligencia de la repuesta del director de la oficina, es correcta, teniendo ésta los efectos que le atribuye el artículo 107 de la LGT.

En segundo lugar, respecto a la negativa de la oficina principal de la entidad financiera a practicar la retención del saldo de 8.500 euros existente a favor del deudor, dicha actuación podría ser considerada constitutiva de posible responsabilidad solidaria del artículo 42.2 b) de la LGT, con el límite de 8.500 euros, por parte de la entidad bancaria, toda vez que se trata de una negativa a las actuaciones de embargo de la AEAT.

Por último, la falta de comunicación de datos sobre la posible existencia de otras cuentas abiertas por «AUTOS, S.A.», en la misma oficina bancaria, aun existiendo al menos dos cuentas más, encuentra su regulación en el RGR.

En concreto, el embargo de cuentas corrientes se regula en el artículo 79 del RGR:

«Cuando la Administración conozca la existencia de, al menos, una cuenta o depósito abierto en una oficina de una entidad de crédito, el embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo en la que deberá identificarse la cuenta o el depósito conocido por la Administración actuante.

El embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina, sean o no conocidos por la Administración, hasta alcanzar el importe de la deuda pendiente, más el recargo del periodo ejecutivo, intereses y, en su caso, las costas producidas».

Esta actuación, de nuevo, puede ser considerada como responsabilidad solidaria; en este caso alcanzando la deuda tributaria pendiente, incluidos los recargos y el interés de demora del periodo ejecutivo que proceda, con el límite del valor de los bienes y derechos embargables; es decir, la responsabilidad alcanzará el total de las deudas pendientes (26.950 + Intereses del periodo ejecutivo), con el límite del saldo no embargado en dichas cuentas, de las que la AEAT no ha sido informada.

Por otro lado, respecto a los motivos de oposición a la diligencia de embargo, reflejados por la entidad financiera en la diligencia practicada por el agente tributario, debemos considerar lo siguiente:

- En relación con el primer motivo de oposición de la entidad bancaria, alegándose que se encuentra adherida al procedimiento establecido por la AEAT para efectuar por medios telemáticos los embargos en cuentas corrientes, la Resolución de 6 de marzo de 2008 limita el importe de las diligencias de embargo por medios telemáticos de dinero en cuentas corrientes abiertas en entidades de crédito a 6.000 euros, por lo que no puede oponerse dicha circunstancia, toda vez que la diligencia emitida es de cuantía superior (dicha resolución ha sido modificada por la Resolución de 10 de julio de 2009, ampliándose el límite de las diligencias de forma centralizada a 20.000 €).
- En relación con la negativa a facilitar información sobre la cuenta que ofrece mayor rentabilidad, esgrimiendo que se trata de depósitos a plazo, el artículo 79.4 del RGR establece: «Si el depósito está constituido en cuentas a plazo, el embargo se efectuará igualmente de forma inmediata, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 6»; a tal efecto el artículo 79.6, 2.º párrafo, establece:

«Si se trata de cuentas a plazo, el ingreso deberá realizarse en la fecha indicada en el párrafo anterior o al día siguiente del fin del plazo, según qué fecha sea la posterior. No obstante, si el depositante tiene la facultad de disponer anticipadamente del dinero depositado, al notificar la diligencia de embargo se advertirá al obligado al pago de la posibilidad que tiene de hacer uso de tal facultad frente a la entidad depositaria, según las condiciones que se hubieran establecido; en este caso, el ingreso en el Tesoro se producirá el día siguiente a la cancelación.»

Por lo que dicha alegación no puede admitirse como motivo válido de negativa a la traba del saldo de la misma.

Respecto a la segunda cuenta existente en la entidad financiera que no ha sido comunicada a la AEAT, la firma financiera alegó que se trataba de una cuenta pignorada en garantía de un préstamo.

En este supuesto es de aplicación el artículo 77.1 de la LGT:

«La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79».

Por lo que en el supuesto planteado, la entidad bancaria deberá probar la existencia del contrato de prenda alegado, en cuyo caso tendrá preferencia para el cobro; sin embargo, la entidad financiera deberá tomar nota del embargo por parte de la AEAT, el cual deberá hacerse efectivo en el supuesto de que se abone la deuda que garantiza, por lo que si bien no es ejecutable de manera directa el embargo, no impide que la entidad deba anotar el embargo por parte de la AEAT.

- Por último, en cuanto a la alegación de diligencia dictada por órgano manifiestamente incompetente debido a la gestión de cobro de la deuda de la Comunidad de Madrid, el artículo 7 del RGR establece que corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo:

«...»

c) Por la AEAT, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.»

En tal sentido se pronuncian los artículos 19, 37 y 46 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, así como la disposición transitoria 6.^a, derogatoria y finales, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

En este supuesto, concretamente, entre la Comunidad de Madrid y la AEAT, existe un convenio para el cobro en periodo ejecutivo de las deudas de la misma, a través del Convenio de 15 de septiembre de 2006 por lo que es correcta la actuación de la Administración, no pudiendo estimarse este motivo de oposición al embargo de las deudas.

De todo lo anterior se desprende que la actuación de la AEAT fue correcta y que la entidad financiera puede ser declarada responsable solidaria de conformidad con el artículo 42.2 b) de la LGT, por el importe de la deuda pendiente, con el límite de los saldos existentes en las cuentas de titularidad del deudor.