

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE 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 23 de noviembre de 2007. Resolución de 10 de mayo de 2007 (BOE de 5 de junio)]

PATRICIA APARICIO GONZÁLEZ

Ex alumna del CEF e Inspectora de Hacienda del Estado

ÁLVARO VALVERDE GONZÁLEZ

Ex alumno y colaborador del CEF

EVA MARTÍN DÍAZ

Profesora del CEF e Inspectora de Hacienda del Estado

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 10 de mayo de 2007, BOE de 5 de junio).

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

En la solución al caso se plantea el problema al cual se enfrenta el opositor, su solución con la fundamentación jurídica adecuada y la actuación inspectora correspondiente.

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

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá usted 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 punto 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 relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Parte 3.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- Parte 4.^a** Aspectos relativos al Impuesto 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 relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.
- Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Inspección de los Tributos.
- 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 diferentes apartados del dictamen son autónomos e independientes** entre sí; la única correlación entre ellos es la derivada de la información básica que se facilita en el siguiente número **III**.

- La normativa de aplicación de cada apartado, de índole tributaria o de otros ámbitos jurídicos, es la vigente en los períodos, ejercicios o fechas que se especifican; en caso de inexistencia de referencias temporales, la vigencia normativa será la fecha de hoy.
- Cada apartado del dictamen debe atenderse estrictamente, en su formalización, a las exigencias expuestas al final de cada enunciado, obviando otras posibles cuestiones implícitas en el mismo.
- No se precisa ni requiere el cálculo o cuantificación de bases o cuotas tributarias, tanto en los apartados relativos a la calificación de situaciones jurídico-tributarias como en los de índole procedimental.
- La fecha del dictamen es la de hoy.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

La sociedad «ARUCA, SA», con domicilio fiscal en Las Palmas de Gran Canaria, tiene como actividad principal el transporte marítimo de las mercancías semielaboradas «A» procedentes del sureste asiático, para su transformación y distribución posterior como productos terminados, en diferentes mercados.

La mercancía «A» es recibida por la sociedad civil «J & ELECTRA», que en virtud de contrato mercantil de comisión, asume por cuenta de «ARUCA, SA», las obligaciones de consignatario.

«J & ELECTRA» con domicilio fiscal en Madrid, está constituida por don Jenaro PG, socio administrador de «ARUCA, SA», y la mercantil «ELECTRA, SA» con unas participaciones del 25 y 75 por 100, respectivamente.

Las mercancías importadas son entregadas a la empresa «ELECTRA, SA» para ultimar su proceso de elaboración. El producto final, se denomina «A+», siendo comercializado por la sociedad «ARUCA, SA» y por la misma sociedad «ELECTRA, SA» una vez sometido a un proceso de ensamblaje realizado por esta última en su establecimiento fabril de Madrid, donde radica su domicilio fiscal.

La parte de productos terminados «A+» comercializados por «ARUCA, SA» son objeto de exportación a los mismos países del sureste asiático donde se adquirieron las materias primas semielaboradas.

Otra parte de los productos «A+» son vendidos a la mercantil «GAMBOA», constituida y domiciliada en la ciudad de Panamá (territorio calificado como paraíso fiscal), y que mantiene con «ELECTRA, SA» una vinculación económica y de capital. Esta sociedad somete el producto a otra

transformación mediante la incorporación de elementos de alta tecnología, y lo sitúa en territorio español, para su distribución mediante pedido tanto en el mercado nacional como europeo, por una red de comisionistas.

El resto de los productos «A+» se vende a la entidad «ZOR, SA», con domicilio fiscal en Sevilla.

Don Jenaro PG ha sido designado por la sociedad «GAMBOA» como su representante legal en territorio español.

En nombre de «J & ELECTRA», don Jenaro ha formalizado con «GAMBOA» un contrato de arrendamiento sobre un inmueble destinado a almacén y situado en A Coruña.

PARTE 1.^a

La sociedad civil «J & ELECTRA» ha adquirido en A Coruña un inmueble destinado a almacén.

Emita opinión sucinta y razonada, sobre las siguientes cuestiones:

1.º ¿Puede «J & ELECTRA» como sociedad civil inscribirse en el Registro Mercantil?

2.º ¿Puede hacerse constar en el Registro de la Propiedad el inmueble a nombre de «J & ELECTRA»?

Por su parte, don Jenaro PG celebra un contrato de arrendamiento respecto del almacén de A Coruña con la sociedad «GAMBOA» en el que, una cláusula del mismo, lo somete al derecho de Panamá.

Emita opinión sucinta y razonada, sobre las siguientes cuestiones:

3.º ¿Es válida la cláusula de sumisión contenida en el contrato?

4.º ¿Es válido el contrato de arrendamiento?

En relación con la actividad de consignatario de «J & ELECTRA»:

5.º Efectúe una breve referencia a la modalidad y efectos del contrato mercantil de comisión celebrado con la sociedad «ARUCA, SA».

PARTE 2.^a

Don Jenaro, de 66 años de edad, está casado con doña Jimena de 55 años. Tienen cuatro hijos con los que conviven: el mayor tiene 27 años y un grado de minusvalía del 33 por 100 y unas rentas anuales de 10.000 euros. El segundo tiene 22 años y ha obtenido en el ejercicio unas pérdidas patrimoniales, por importe de 800 euros. El tercero tiene 19 años y ha obtenido en el ejercicio rentas por importe de 3.000 euros. Finalmente en octubre de 2007 el matrimonio ha adoptado un niño con 18 meses de edad.

Con vistas a la planificación de su declaración de IRPF para el ejercicio 2007, don Jenaro suministra a su asesor fiscal la siguiente información con relevancia tributaria:

1.º Presta sus servicios por cuenta ajena en la sociedad «ARUCA, SA», y reside en una vivienda propiedad de la misma (valor catastral sin revisar por importe de 80.000 euros).

Las rentas obtenidas durante 2007 procedentes de la sociedad «ARUCA, SA» han sido las siguientes:

- 50.000 euros en concepto de retribución íntegra por el trabajo desarrollado.
- 6.000 euros por su condición de administrador de la entidad.
- 800 euros en concepto de dividendos (ha soportado unos gastos de administración y depósito por importe de 100 euros).
- 600 euros por primas de asistencia a las juntas de accionistas.

2.º Entre las rentas obtenidas en el ejercicio 2007 por la sociedad civil «J & ELECTRA», se encuentran las siguientes:

- 500 euros en concepto de intereses derivados de cuentas corrientes.
- Ingresos en concepto de comisiones por importe de 9.000 euros.
- Gastos de material de oficina por importe de 200 euros.
- Amortizaciones 1.500 euros.
- Retenciones soportadas por la entidad por la actividad realizada 1.350 euros.
- Retenciones soportadas por los intereses 90 euros.

3.º En el mes de marzo de 2007, don Jenaro ha obtenido un premio por importe de 12.000 euros. Se trata de un premio científico otorgado por la Escuela Politécnica de Investigación de Panamá por un trabajo de investigación realizado sobre el proceso de transformación industrial de productos.

En base a lo anterior, don Jenaro solicita de su asesor fiscal información sobre los siguientes aspectos:

- Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración en la base imponible del impuesto, para cada uno de los conceptos y tipos de renta indicados en los apartados 1.º y 2.º.
- Incidencia en su tributación, y bajo la premisa de que opte por la declaración individual, de su situación personal y familiar y su cómputo en la cuota íntegra del impuesto.
- En relación con el premio obtenido, su calificación y forma de integración en la base imponible.

SE PIDE:

Emitir respuesta razonada a cada una de las diferentes cuestiones planteadas por don Jenaro a su asesor fiscal.

PARTE 3.ª

La sociedad «ELECTRA, SA» ha sido notificada del inicio de una actuación de comprobación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2005 y 2006.

De la información obrante en el expediente, obtenida en el procedimiento de comprobación, se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

A) Examinando la contabilidad de la entidad «ELECTRA, SA» del ejercicio 2006, se observa que se ha dotado una provisión por depreciación de la cartera de valores por acciones que posee correspondientes a la sociedad «GAMBOA» por importe de 60.000 euros.

Los valores teóricos de los títulos poseídos muestran la siguiente evolución:

Valor teórico ejercicio 2004	18 euros
Valor teórico ejercicio 2005	12 euros
Valor teórico ejercicio 2006	8 euros

En relación con esta circunstancia,

SE PIDE:

1.º Emitir opinión razonada sobre la viabilidad y en su caso límite cuantitativo del gasto fiscal por la provisión por depreciación de valores.

B) En la contabilidad de la sociedad constan operaciones comerciales con la entidad «J & ELECTRA». Verificados los valores a los que se han contabilizado dichas operaciones se acredita que están efectuadas a valores equivalentes al 50 por 100 del valor de mercado de las mismas entre partes independientes.

En base a ello el inspector actuario ha decidido «dejar sin efecto las operaciones» anulando en ambas entidades el efecto producido por las mismas, por haber constatado que se ha derivado de ello una tributación inferior, para el conjunto de las mismas de la que se hubiese producido en condiciones normales de mercado.

En relación con esta circunstancia,

SE PIDE:

2.º Emitir razonadamente opinión sobre la actuación del inspector, y de la posible existencia de vinculación entre entidades.

C) La Entidad «ELECTRA, SA» ha procedido en la declaración presentada por el ejercicio 2006 a «compensar bases negativas pendientes» correspondientes al ejercicio 2000.

Solicitada por el actuario la documentación correspondiente al ejercicio 2000, la entidad manifiesta su negativa argumentando que los datos solicitados corresponden a un ejercicio prescrito y obra ya en poder de la Administración la declaración correspondiente a ese período.

En relación con este aspecto,

SE PIDE:

3.º Opinión razonada sobre la procedencia o no del requerimiento efectuado por la Inspección.

D) En la verificación de la contabilidad correspondiente al ejercicio 2006, se aprecia un saldo deudor en la cuenta «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero» con contrapartida en las cuentas de «Gastos por intereses diferidos» y «Acreedores diversos» apareciendo deducciones en la base imponible por dicha operación.

Solicitada la documentación del contrato correspondiente a la operación se constata que la operación es sobre un inmueble que entró en funcionamiento el 10 de octubre del ejercicio 2006.

En base a esta información,

SE PIDE:

4.º ¿Qué comprobaciones estima necesarias realizar para poder aceptar las deducciones practicadas?

E) En el ejercicio 2006, y respecto de una serie de elementos patrimoniales, se ha decidido su transmisión a la sociedad «M, SA». La operación de venta se ha definido en base a las características de los elementos patrimoniales y a la posibilidad de «independizarlos» del resto de elementos de su activo.

La operación se ha instrumentado como aportación no dineraria a la sociedad «M, SA», recibiendo a cambio las acciones correspondientes.

En la contabilidad se ha reflejado la operación de transmisión o aportación de dichos elementos por el valor histórico que tienen en la contabilidad, cuando su valor de mercado es sensiblemente superior al histórico.

En base a esta información,

SE PIDE:

5.º ¿Es posible llevar a cabo la operación a dichos valores? ¿Existe algún soporte jurídico para no reflejar la ganancia patrimonial en la correspondiente liquidación del impuesto? De ser así comente las peculiaridades.

PARTE 4.ª

Finalizada la inspección a que se refiere la parte anterior, en noviembre de 2007, «ELECTRA, SA» encarga a un asesor fiscal la emisión de un informe sobre la existencia de posibles contingencias fiscales en las declaraciones presentadas por el IVA, ejercicio 2006, a fin de presentar en su caso declaraciones complementarias por dicho ejercicio. Dicho informe ha de establecer el correcto tratamiento en el impuesto, de los hechos y circunstancias que se describen a continuación, sin necesidad de practicar liquidación alguna (se supone que la normativa vigente en el año 2006 es la misma que en la actualidad).

La información suministrada en el desarrollo de la consultoría es la siguiente:

- 1.º En el montaje del producto «A+», «ELECTRA, SA» utiliza un residuo de hierro adquirido a la entidad «CMF, SL» (con domicilio fiscal en Vigo), de la que se recibieron facturas en 2006 por un importe de 300.000 euros sin IVA.
- 2.º El cobro de la facturación de los productos «A+» se realiza siempre a los 90 días desde la entrega o expedición tal y como se establece en las condiciones generales de contratación pactadas por «ELECTRA, SA» con sus tren clientes: «ARUCA, SA», «GAMBOA» y «ZOR, SA». Este hecho viene motivado por las necesidades de financiación de los mismos, de forma que el aplazamiento de pago se configura como una prolongación directa, necesaria y permanente de la actividad productiva.

«ELECTRA, SA» incluye en su facturación, como concepto independiente, el importe de los intereses generados por los aplazamientos (al tipo habitual en el mercado) que son obje-

to de contabilización en la correspondiente cuenta de ingresos financieros. El desglose de la facturación de «ELECTRA, SA» durante el ejercicio 2006 es el siguiente:

(miles de euros)

Ingresos de producción		Ingresos financieros aplazamientos	
Vtas. a «ARUCA, SA»	1.400	«ARUCA, SA»	105
Vtas. a «GAMBOA»	1.900	«GAMBOA»	144
Vtas. a «ZORSA, SA»	3.000	«ZOR, SA»	230

Las cuotas de IVA que constan en las facturas recibidas por «ELECTRA, SA» de sus proveedores en 2006, ascendieron a 375.000 euros entre las que se incluyen 75.000 euros correspondientes al departamento de gestión de cobros.

- 3.º «ELECTRA, SA» no ha ejercitado, desde el comienzo de sus actividades, ninguna de las opciones ni formulado ninguna de las solicitudes que, en materia de deducciones, se contemplan en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 4.º En febrero de 2006, se suscribe un contrato con la entidad «RMV, SA», en virtud del cual, «ELECTRA, SA» se compromete a hacerse cargo del coste de las obras de remodelación de la vivienda sita en la finca denominada «El Lazarillo» en la provincia de Toledo propiedad de «RMV, SA» a cambio de la cesión del uso gratuito de la citada finca por determinados períodos de tiempo (continuos o no) a determinar en función del importe total de las obras a realizar, reconociéndose un derecho de adquisición preferente o, en su defecto, el derecho a la percepción de una indemnización a favor de «ELECTRA, SA», en caso de venta de la finca.

En 2006, se recibieron las facturas emitidas por las entidades «PAL, SL» (concepto: construcción duchas y caseta de vestuario en piscina) y «LMM, SL» (concepto: 2 habitaciones infantiles –muebles y complementos–), por importes de 6.300 euros (IVA: 1.008 euros) y 4.800 euros (IVA: 768 euros), respectivamente.

SE PIDE:

Establecer el correcto tratamiento de los hechos y circunstancias anteriores en el IVA del ejercicio 2006 de la entidad «ELECTRA, SA».

PARTE 5.^a

«ARUCA, SA» decide, con el fin de beneficiar a algunos de sus socios, directivos, clientes y familiares durante sus días de descanso, adquirir un yate de 11 metros de eslora.

Posteriormente, para amortizar esa inversión y obtener un beneficio, la embarcación será dedicada al alquiler los días que no fuera utilizada por las anteriores personas. Para ello declaran que la

embarcación será dedicada al alquiler, solicitan su matriculación en la lista 6.^a del Registro Marítimo de Buques y la empresa se da de alta en el IAE, epígrafe 855.2, de alquiler de embarcaciones. Para la matriculación de la embarcación se solicita la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte presentando el modelo 06.

Siguiendo con su afán de obtener beneficios la embarcación utilizará gasóleo bonificado, B.

Deberá responderse a las siguientes cuestiones:

- 1.º Determinar la posible existencia de algún régimen aduanero que permita la introducción en nuestro país de las mercancías semielaboradas «A» sin estar sujetas al pago de los derechos de aduanas. En caso afirmativo, explicar su base legal y funcionamiento.
- 2.º Tratamiento de la exención solicitada en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- 3.º Posibilidad legal de utilizar gasóleo bonificado en la embarcación.

PARTE 6.^a

La sociedad «ARUCA, SA» ha sido objeto de citación por parte de los órganos de gestión tributaria de la Administración del Estado, con objeto de iniciar un procedimiento de verificación de datos.

El inicio del procedimiento fue notificado a la entidad el día 4 de mayo de 2007.

Como consecuencia de este procedimiento, y simultáneamente, el departamento de contabilidad de «ARUCA, SA» está procediendo a realizar una revisión global que dé su situación tributaria. Como consecuencia de la misma, se han detectado una serie de circunstancias que motivan las siguientes situaciones:

1. En relación con la autoliquidación que por retenciones de trabajo personal correspondiente al primer trimestre de 2007 debió haber presentado la entidad, se comprueba que, por una omisión injustificable, no se presentó en el plazo establecido en la norma tributaria.

La entidad toma la decisión de presentar dicha autoliquidación y lo hace el 10 de julio de 2007, solicitando el aplazamiento de la cantidad autoliquidada, que asciende a 15.000 euros, alegando la existencia de dificultades transitorias de tesorería. Dicho aplazamiento es concedido por la Administración y notificada la resolución el 15 de agosto siguiente.

2. En relación con la autoliquidación correspondiente a retenciones de trabajo personal correspondiente al segundo trimestre de 2007, como consecuencia de la verificación realizada por

el departamento de contabilidad de la entidad, se comprueba que la misma fue presentada en plazo pero con un error como consecuencia del cual se produjo un ingreso de 24.000 euros cuando en realidad debió haber ascendido tan solo a 17.500 euros.

La entidad solicita información el 10 de septiembre, por escrito, a la Administración tributaria en relación con la forma de actuar para regularizar la situación en relación con el error en el que se ha incurrido.

3. A tenor de la revisión efectuada por el departamento de contabilidad, se ha puesto de manifiesto que durante el año 2005 fue presentada ante el órgano competente de la Administración tributaria una solicitud de condonación que hacía referencia a una sanción tributaria que fue impuesta como consecuencia de un procedimiento inspector iniciado en septiembre del año 2004 en relación con el concepto de retenciones del trabajo personal, que finalizó con la correspondiente liquidación y notificación de una sanción por importe de 5.300 euros.

«ARUCA, SA» entiende que al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte y haber transcurrido más de seis meses desde su petición y sin resolución expresa, el silencio administrativo tiene efectos positivos y por tanto la deuda debe entenderse extinguida por condonación.

En base a la información anterior,

SE PIDE:

Dictamine sobre los efectos tributarios que, en cada una de las tres situaciones descritas, se producirán como consecuencia de la actuación de la mercantil, identificando sus efectos y las actuaciones a desarrollar por parte de la Administración tributaria en cada una de ellas.

PARTE 7.^a

El día 12 de junio de 2006 se inició por personación una actuación de comprobación por los órganos de Inspección a la sociedad «ARUCA, SA» por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002, 2003 y 2004. En las oficinas de la entidad son recibidos por don Carlos ST, quien se identifica como apoderado de la sociedad.

El día 21 de junio se produce la primera visita en las oficinas de la inspección, a la que acude don Luis TS en calidad de representante, con representación otorgada por el administrador de la sociedad. Desde este momento, todas las actuaciones se entienden con el representante, sin que en ningún caso hayan transcurrido seis meses entre ellas.

El día 13 de junio de 2006 se presentaron las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2002, 2003 y 2004 del Impuesto sobre Sociedades, efectuando los correspondientes ingresos.

El procedimiento de comprobación finaliza el día 27 de julio de 2007, con la firma del acta de disconformidad por parte del obligado tributario.

En base a la información anterior,

SE SOLICITA:

- 1.º Su opinión sobre el pronunciamiento realizado en alegaciones por parte de «ARUCA, SA», según la cual las actuaciones se iniciaron el día 21 de junio de 2006, al no realizarse la primera actuación ante el administrador o representante nombrado al efecto por el administrador de la sociedad.
- 2.º Efectos de la firma en disconformidad de las actas por el representante.
- 3.º Los órganos de inspección inician el día 15 de septiembre de 2006 un procedimiento sancionador correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2004. Este procedimiento se sustancia con su notificación al obligado tributario el 3 de noviembre de 2007. Valore los efectos y consecuencias de este procedimiento sancionador.

PARTE 8.ª

A) En fecha 12 de septiembre de 2007, la entidad «ARUCA, SA» dentro del período voluntario de pago solicita aplazamiento de pago de una deuda, dado que carece de los fondos necesarios para pagarla como consecuencia de ciertos impagos de clientes. No aporta documento alguno que acredite su situación económica ni ofrece garantía.

En fecha 12 de noviembre de 2007, la entidad «ARUCA, SA» recibe notificación de la providencia de apremio de la citada deuda otorgándole el plazo legalmente señalado para proceder al pago con el recargo del 10 por 100 con la advertencia de que en caso contrario se le exigirá la deuda mediante ejecución de su patrimonio y con el recargo del 20 por 100.

A dicha fecha, la entidad no ha recibido notificación de la resolución del aplazamiento solicitado, por lo que decide presentar recurso de reposición alegando esta circunstancia. En el escrito de interposición del recurso solicita la suspensión del procedimiento de apremio.

En relación con este punto, se plantean al opositor las siguientes consideraciones:

1.º Procedencia del apremio. Efectos de la presentación de solicitud de aplazamiento en período voluntario de pago. Consecuencias de la falta de aportación de documentación acreditativa de la situación económica y del ofrecimiento de garantías.

2.º Procedencia de la suspensión solicitada.

B) El 15 de marzo de 2007 la sociedad civil «J & ELECTRA» recibe notificaciones de una liquidación provisional por el concepto IVA 2006 por importe de 6.000 euros y de la correspondiente sanción por importe de 3.000 euros.

El 4 de abril de 2007, don Jenaro presenta con poder suficiente reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, aunque no solicita la suspensión de la deuda.

Vencido el plazo de ingreso de estas deudas en período voluntario, la deuda no ha sido ingresada.

En base a estas consideraciones,

SE PIDE:

3.º Describir las actuaciones recaudatorias sobre los obligados al pago, partiendo de la base de inexistencia de bienes en la sociedad, y emitir opinión razonada sobre la declaración previa de fallido de la sociedad «J & ELECTRA».

C) «ELECTRA, SA» se encuentra en un procedimiento ejecutivo para el cobro de unas deudas liquidadas en el año 2006. Las deudas tienen su origen en una liquidación por el concepto retenciones de trabajo y su importe global asciende a 40.000 euros.

La Agencia Tributaria notifica a «ZOR, SA» diligencia de embargo por importe de 36.000 euros, que figuran contabilizados en «ELECTRA, SA» como créditos pendientes de cobro.

Por un error del departamento contable, el pago de esta deuda se realiza en el momento convenido a «ELECTRA, SA».

4.º Describa el alcance y las responsabilidades de esta actuación.

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª

1.º A la pregunta formulada se plantea para su resolución un problema básico con dos peculiaridades: adquirir la personalidad jurídica como consecuencia de la inscripción y tener en cuenta la forma y el objeto de la sociedad a esos efectos.

Las sociedades adquieren la personalidad jurídica desde su inscripción y en nuestro caso «J & ELECTRA» más que poder inscribirse *debe* inscribirse en el Registro Mercantil según la normativa vigente hoy en día.

El artículo 1.665 Código Civil (CC) define a la sociedad como «un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias». Y en relación con la inscripción de las sociedades civiles debemos remitirnos a una evolución normativa como sigue:

- a) El artículo 1.669 CC establece «No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes». Y según el artículo 1.670 CC «Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código».

La Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) en su Resolución del 31 de marzo de 1997 dispone que la sociedad civil *debe* inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir la personalidad jurídica.

Esto se refuerza con la reforma del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) mediante el Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, incluyendo en el mencionado reglamento el artículo 269 bis RRM que dispone: «Las Sociedades civiles con forma mercantil serán objeto de inscripción con arreglo a las reglas aplicables a la forma que hubiesen adoptado [...]». Pero hay que tener en cuenta que este precepto fue anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo del 24 de febrero de 2000 por falta del dictamen preceptivo del Consejo de Estado y vulnerar *el principio de reserva de ley*.

- b) Según la existencia de criterios difusos la DGRN opta por una nueva postura en su Resolución de 14 de febrero de 2001: las sociedades civiles solo se inscribirán aquellas que revisitan la forma mercantil de colectiva o comanditaria y las sociedades civiles que se acojan a la forma civil bastará la publicidad de hecho para adquirir la personalidad jurídica.
- c) En el caso que nos ocupa la sociedad «J & ELECTRA» es una sociedad civil pero su objeto es mercantil. En virtud de los artículos 1, 2 y 244 Código de Comercio (en adelante CCo.) la comisión se reputa mercantil, y se desarrolla por «J & ELECTRA». Esto implica que acudiendo a la Resolución de la DGRN del 21 de abril de 1991 si las sociedades civiles desarrollan un objeto mercantil, como en el caso particular, deberán acogerse a las normas del Derecho Mercantil y por lo tanto inscribirse en el Registro Mercantil, apoyándose en el criterio de seguridad jurídica del tráfico predominante en el Derecho Mercantil respecto el Derecho Civil.

Como última referencia normativa a destacar nos encontramos hoy en día con la Ley de Sociedades Profesionales del 15 de marzo de 2007 en la que se modifica el artículo 16 CCo. y obliga a las sociedades civiles profesionales a que se inscriban en el Registro Mercantil y en consecuencia adquirir la personalidad jurídica.

2.º Se plantea si el inmueble adquirido en A Coruña puede hacerse constar en el Registro de la Propiedad. Esta cuestión debe responderse desde la solución del anterior punto.

La sociedad civil «J & ELECTRA» se debe inscribir en el Registro Mercantil, adquiere la personalidad jurídica y así es un sujeto de derecho.

En virtud del artículo 38 CC «Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales, conforme a las leyes y reglas de su constitución», la sociedad podrá adquirir el bien inmueble.

Luego, acudiendo al artículo 609 CC «La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción», habilita a la sociedad a adquirirlo por alguno de los modos indicados (en el caso no se determina por cuál; compraventa, donación...).

En consecuencia «J & ELECTRA» podrá inscribir el dominio del inmueble en el Registro de la Propiedad correspondiente, según competencia por circunscripción territorial, en virtud de los artículos 1 y 2 de la Ley Hipotecaria «El Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

Las expresadas inscripciones o anotaciones se harán en el Registro, en cuya circunscripción territorial radiquen los inmuebles. [...]».

Adicionalmente, se deben tener en cuenta los artículos 11 del Reglamento Hipotecario (RH), que dispone «No serán inscribibles los bienes inmuebles y derechos reales a favor de entidades sin personalidad jurídica. [...]» y el 383 del RH que dice «No podrá practicarse a favor de Sociedad mercantil ninguna inscripción de aportación o adquisición por cualquier título de bienes inmuebles o derechos reales, sin que previamente conste haberse extendido la que corresponda en el Registro Mercantil [...]». En nuestro caso, la sociedad tiene personalidad jurídica y *a sensu contrario* del artículo 11 del RH podrá inscribirlo, y el artículo 383 transcrito, aunque habla de sociedades mercantiles, es extensible a las sociedades en general porque la finalidad del precepto es que para la inscripción de un bien inmueble de una sociedad en el Registro de la Propiedad, es necesaria la previa inscripción en el Registro Mercantil.

3.º ¿Es válida la cláusula de sumisión del contrato?

Para determinar si es válida la cláusula de sumisión del contrato a la legislación de Panamá, es necesario resolver el conflicto de leyes existente, bajo el prisma del Derecho Internacional Privado.

El primer plano al que se debe acudir, tratándose de un contrato y consecuentemente de obligaciones contractuales, es al Convenio de Roma de 19 de julio de 1980 (ratificado por España en Instrumento de 29 de julio de 1993), que se aplica a todas las situaciones de tráfico externo, aunque

los países implicados no sean de la Unión Europea, como es el caso de Panamá. De su artículo 3 se deduce que «los contratos se regirán por la ley elegida por las partes. Esta elección deberá ser expresa, o resultar de manera cierta de los términos del contrato o de las circunstancias del caso. Para esta elección las partes podrán designar la ley aplicable a la totalidad o solamente a una parte del contrato» Lo que viene a determinar este artículo 3, es la consagración del principio de libertad de elección en materia de contratos en el ámbito internacional, por lo que será válida la cláusula de sometimiento, por lo que el contrato de arrendamiento, en cuanto a lo que a él se refiere, se regirá por la legislación de Panamá relativa al arrendamiento de bienes inmuebles. No obstante, cabe mencionar que el Convenio, en sus reglas especiales del artículo 9.6, al tratarse de un contrato de arrendamiento sobre bienes inmuebles, debe aplicarse, en cuanto a la forma, «la ley del país donde el inmueble este sito», que en este caso sería la forma requerida por la legislación española.

4.º ¿Es válido el contrato de arrendamiento?

En cuanto a la validez del contrato, en el supuesto que nos ocupa, se podría alegar la posible existencia de un fraude de ley, articulado bajo dos posibles soluciones. En nuestro ordenamiento jurídico, debemos acudir a la regulación del CC en materia de fraude, y por añadidura al caso que nos atañe, a las normas de conflicto de leyes en Derecho Internacional. De ahí, el artículo 12.4 CC determina «Se considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir una ley imperativa española».

En base a esto, las dos posibles alegaciones del fraude serían:

- a) Si la cláusula de sometimiento a la legislación panameña, no solo se refiere a la regulación de arrendamiento de bienes inmuebles, sino a todo su ordenamiento jurídico, y en consecuencia, a la normativa en materia fiscal también de Panamá, se estaría tratando de eludir la ley española en dicha materia, y por ende, sería de aplicación el artículo 12 junto con el artículo 6.4 CC como eje fundamental, el cual suscribe que «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». En definitiva, ante esta posibilidad de fraude, el contrato de arrendamiento sería válido, pero se debe de aplicar la consecuencia del último inciso del citado artículo, que no es otra que la aplicación de la ley española en materia fiscal.
- b) La segunda variante es la posible existencia de una autocontratación. Se entenderá por autocontratación, la suscripción de un contrato entre dos partes representadas por la misma persona o entidad, o cuando una persona, actuando como representante de otra, celebra un contrato consigo mismo. La autocontratación, en el plano de la Jurisprudencia del TS y Resoluciones de la DGRN de 15 de junio y 8 de noviembre de 2004, es admitida siempre que cumpla los requisitos siguientes: No exista conflicto de intereses, no haya disposición legal que lo prohíba, y tenga autorización del representado. Esto se fundamenta de determinados preceptos del CC al regular diversas prohibiciones tales como las del artículo 1.459 relativas a la compraventa respecto de tutores y mandatarios de los bienes de quien representan, el artículo 221 relativas al tutor, el artículo 163 respecto del conflicto entre los pro-

genitores y sus hijos, con nombramiento de Defensor Judicial, y en el CCo. de 1885, en materia del contrato de comisión, el artículo fundamental sería el 267 que dice «Ningún comisionista comprará para sí ni para otro lo que se le haya mandado vender, ni venderá lo que se le haya encargado comprar, sin licencia del comitente».

En el caso planteado, don Jenaro PG es nombrado representante legal de la sociedad panameña «GAMBOA» en España, y es el que suscribe y celebra el contrato de arrendamiento, produciendo la alegada autocontratación, en vista a los posibles conflictos de intereses que pueden existir y a la ausencia de autorización, para ello, por parte de «GAMBOA». Sin olvidar que el contrato de arrendamiento se rige por la legislación panameña, en lo referente a la interpretación, cumplimiento, incumplimiento e ineficacia del contrato, por lo expuesto anteriormente, se puede deducir que en este caso el fraude consistiría en ampararse en dicha legislación, para tratar de eludir la prohibición de autocontratación prevista en nuestro ordenamiento jurídico. En consecuencia, al ir en contra de una norma prohibitiva, a lo expuesto sobre el fraude del artículo 6.4, debe añadirse lo dispuesto en el artículo 6.3 CC que dice «Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención». Por ello, sería nulo de pleno derecho el contrato celebrado entre don Jenaro PG y «GAMBOA».

5.º La comisión es un contrato mercantil que se regula en los artículos 244 al 302 CCo., Título III del Libro II. Según el artículo 244, se reputa comisión mercantil el mandato, cuando tenga por objeto un acto u operación de comercio y sea comerciante o agente mediador del comercio el comitente y el comisionista. En nuestro caso, «ARUCA, SA» y «J & ELECTRA» formalizan un contrato de comisión, donde «J & ELECTRA» es el consignatario de «ARUCA, SA». Además, según el contenido se trata de una comisión mercantil por cuenta ajena, esto implica que se actúe en nombre y por cuenta del comitente y así, según el artículo 247 CCo., las acciones derivadas del contrato producirán efectos entre el comitente y las personas que contrataren con el comisionista. Luego, el contenido del contrato determina que «J & ELECTRA» sea el comisionista de «ARUCA, SA», comitente, y las funciones del comisionista sean las de consignatario, es decir, debe custodiar las mercancías entregadas por «ARUCA, SA». Posteriormente, se va a proceder a la venta por «ARUCA, SA» y por «ELECTRA, SA» del producto «A+» cuando esta última haya ensamblado el producto «A+» tal y como dispone el enunciado del supuesto.

Del propio contrato, y de la regulación mercantil señalada, se deducen las obligaciones del comisionista, «J & ELECTRA», y del comitente «ARUCA, SA»:

- El comisionista debe ajustarse al mandato dado para ser consignatario de las mercancías que le envíen, no pudiendo actuar contra disposición expresa de «ARUCA, SA», respondiendo de los daños y perjuicios que se pudieran causar. También debe defender los intereses del comitente y ejercer los encargos de la comisión por sí mismo sin posibilidad de delegarlos. Y otra obligación es la de rendir cuentas al comitente, artículos 263 a 266 CCo.
- El comitente por su parte, debe pagar el precio de la comisión. El artículo 277 CCo., prevé que se deba pagar el precio de la comisión salvo pacto en contrario; podemos afirmar que la comisión mercantil es naturalmente retribuida. Otra obligación es la de proveer de fondos

para cumplir la tarea mandada, el objeto de la comisión, en nuestro caso la consignación de las mercancías y según el artículo 278 CCo. debe satisfacer al comisionista todos los gastos y desembolsos necesarios mediante cuenta justificada.

El supuesto nada dice del precio de la comisión, pero debemos suponer que se debe ajustar a valor de mercado dada la interrelación ente las sociedades, por los posibles efectos fiscales que pudiesen derivarse de tal situación de vinculación. Recordemos, «J & ELECTRA» tiene como socio a don Jenaro PG con un 25 por 100 de participación que a su vez es el socio administrador de «ARUCA, SA».

Finalmente, el contrato de comisión se extingue según los artículos 279 y 280 CCo. por el cumplimiento del objeto, por el cumplimiento de la comisión; por la muerte o inhabilitación del comisionista y por la revocación.

PARTE 2.^a

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está constituida básicamente por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) y por el Real Decreto 439 /2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba su Reglamento (en adelante, RIRPF).

1. Calificación tributaria, posibilidades y mecanismos de integración en la base imponible del impuesto, para cada uno de los conceptos y tipos de renta indicados en los apartados 1 y 2.

Como consideración previa, debemos partir del hecho de que existe vinculación entre don Jenaro y «ARUCA, SA» puesto que aquel es socio administrador de la entidad (dato extraído de la información básica común a todos los apartados). En tal caso, el artículo 41 LIRPF dispone: «La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

Sin perjuicio de lo anterior, examinaremos las singularidades del supuesto:

• *Apartado 1.*

- Don Jenaro reside en una vivienda propiedad de la sociedad «ARUCA, SA».

Resulta de plena aplicación lo previsto en el artículo 42 LIRPF: constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Valoración de la renta en especie: artículo 43.1 a) LIRPF: en el caso de utilización de vivienda: se valorará al 10 por 100 del valor catastral = $10\% \times 80.000$.

A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe se haya repercutido al perceptor de la renta.

Constituirá un rendimiento del trabajo y se integrará en la renta general (art. 45 LIRPF).

- 50.000 euros en concepto de retribución íntegra por el trabajo desarrollado: retribución del trabajo personal (art.17 LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas»).

Se integrará en la renta general: artículo 45 LIRPF.

Rendimientos sujetos a retención: artículos 99 a 101 LIRPF y 74 a 112 RIRPF.

- 6.000 euros por su condición de administrador de la entidad: rendimientos íntegros del trabajo (art. 17 LIRPF).

Se integran en la renta general (art. 45 LIRPF).

Están sujetos a retención: artículos 99 a 101 LIRPF y artículos 74 a 112 RIRPF; en este caso, el tipo de retención, de conformidad con el artículo 80 RIRPF es del 35 por 100.

- 800 euros en concepto de dividendos (ha soportado unos gastos de administración y depósito por importe de 100 euros): rendimientos del capital mobiliario (art. 25 LIRPF): rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Se integrarían en la renta del ahorro, tal y como se deduce del artículo 46 LIRPF, si bien, en virtud del artículo 7 y) LIRPF: «estarán 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».

Finalmente, siguiendo el artículo 75.3 RIRPF, a pesar de estar exentos, tales rendimientos están sujetos a retención al 18 por 100.

En lo que se refiere a los gastos de administración y depósito: serían gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de acuerdo con el artículo 26 LIRPF.

- 600 euros por primas de asistencia a las juntas de accionistas: rendimientos del capital mobiliario percibidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (art. 25 LIRPF). Igualmente, se integrarían en la renta del ahorro (art. 46 LIRPF), pero se encuentran exentos por el artículo 7 y) LIRPF, al no superar lo percibido por dividendos y por primas de asistencia, los 1.500 euros anuales ($800 + 600 = 1.400$).

Asimismo, están sujetos a retención por el artículo 75.3 a) RIRPF al tipo del 18 por 100.

• *Apartado 2.*

Rentas obtenidas por la sociedad civil «J & ELECTRA» (participada por don Jenaro).

Se trata de una entidad en régimen de atribución de rentas, puesto que según el artículo 8.3 LIRPF: «no tendrán la consideración de contribuyentes 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 esta ley. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2 del Título X de esta ley».

El régimen de atribución de rentas se contiene entonces en los artículos 86 a 90 LIRPF. De acuerdo con el artículo 88 LIRPF: «Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos».

- 500 euros en concepto de intereses derivados de cuentas corrientes:

Se trata de un rendimiento del capital mobiliario obtenido por la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 LIRPF).

Estos rendimientos formarán parte de la renta del ahorro (art. 46 LIRPF)

Están sujetos a retención del 18 por 100, si bien el importe a imputar a don Jenaro en concepto de rendimiento del capital mobiliario, será el que corresponda a su participación (25%).

- Ingresos en concepto de comisiones por importe de 9.000 euros:

Rendimientos de actividad económica: artículo 27 LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Se integran en la renta general (art. 45 LIRPF) en el porcentaje de su participación (25%).

- Gastos de material de oficina por importe de 200 euros: gastos deducibles. Siguiendo el artículo 28 LIRPF: «el rendimiento neto de actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades...». Las normas para determinar el rendimiento neto en estimación directa se recogen en el artículo 30 LIRPF, y en cuanto a la estimación directa simplificada, se contienen sus normas en el RIRPF (arts. 28 a 31).

Se deducirán estos gastos en la declaración de don Jenaro en la medida en que le correspondan (25%).

- Amortizaciones 1.500 euros: son, asimismo, gastos deducibles para la obtención del rendimiento neto de las actividades económicas. Se aplicarán en un 25 por 100, que es su porcentaje de participación.
- Retenciones soportadas por la entidad por la actividad realizada 1.350 euros: según el artículo 89.2 LIRPF: «Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas».

Por ello, se deducirá de la imposición personal de don Jenaro dicha retención en el 25 por 100 de su participación.

- Retenciones soportadas por los intereses 90 euros: resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior y, por ello, se le deducirá la parte que le corresponda a su participación (25%).

2. Incidencia en su tributación, y bajo la premisa de que opte por la declaración individual, de su situación personal y familiar y su cómputo en la cuota íntegra del impuesto.

Una vez integradas y compensadas las rentas según la calificación de las mismas como renta general o del ahorro, de acuerdo con los artículos 47 a 49 LIRPF, se obtiene la Base Imponible General y del Ahorro. De conformidad con los artículos 50 a 56 LIRPF se determinan la Base Liquidable General y del Ahorro.

Don Jenaro, en primer lugar, se aplicará el mínimo del contribuyente recogido en el artículo 57 LIRPF que, con carácter general, es de 5.050 euros (5.151 euros según nueva redacción dada a este art. por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, y que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2008). Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 900 euros (918 euros en nueva redacción dada por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre).

El artículo 58 LIRPF regula el mínimo por descendientes: «por cada descendiente menor de 25 años o con discapacidad, cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros»:

- En el caso del hijo mayor, de 27 años, al incumplir dos requisitos (puesto que obtiene 10.000 euros y tiene una edad superior a 25 años): no podrá aplicar el mínimo por descendientes.
- Por el descendiente de 22 años: 1.800 euros (1.836 euros en redacción dada por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre).

Tal y como se deduce del artículo 96 LIRPF, estarán obligados a declarar los contribuyentes que obtengan pérdidas patrimoniales superiores a 500 euros (en el supuesto nos indican que sus pérdidas se elevan a 800 euros). A pesar de ello, y de conformidad con el artículo 61 LIRPF, el hecho de que su descendiente deba presentar declaración, no impide que los ascendientes puedan aplicarse el mínimo por descendientes, puesto que la declaración presentada no excede de 1.800 euros.

- Por el hijo de 19 años: 2.000 euros (2.040 euros a partir del 1 de enero de 2008).
- Para finalizar, por el niño adoptado: 3.400 euros (3.672 euros actualmente), más 2.200 euros (2.244 euros por redacción dada por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre), ya que según el apartado 2 del artículo 58 LIRPF, cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo por descendientes se aumentará en dichos importes. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

De otra parte, la esposa de don Jenaro, en las declaraciones individuales que presente, podría tener derecho por este descendiente adoptado, a las deducciones por maternidad y por nacimiento o adopción, recogidas, respectivamente, en los artículos 81 y 81 bis LIRPF.

La cuota íntegra del impuesto será el resultado de la suma de la cuota íntegra estatal (regulada en el art. 62 LIRPF) y de la cuota íntegra autonómica (art. 73 LIRPF).

3. En relación con el premio obtenido, su calificación y forma de integración en la base imponible.

Don Jenaro recibe un premio de 12.000 euros otorgado por la Escuela Politécnica de Investigación de Panamá.

Se trata de una ganancia patrimonial (art. 33 LIRPF): «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos».

Del artículo 34 LIRPF se deduce que el importe de la ganancia patrimonial, en este caso, será su valor de mercado.

Se integrará, en consonancia con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de esta ley, en la Renta General porque se trata de una ganancia patrimonial que no deriva de la previa transmisión de un elemento patrimonial, y estaría sujeta a retención a un tipo del 18 por 100 (art. 101 LIRPF)

Cabría la posibilidad de plantearse la exención recogida en el artículo 7 l) LIRPF: premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen (art. 3 RIRPF). Se trata de un beneficio fiscal de carácter rogado, puesto que el mismo deberá ser declarado por el órgano competente de la Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

PARTE 3.^a

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades está constituida por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba su Reglamento.

- A) «ELECTRA, SA» dotó una provisión por depreciación de la cartera de valores por acciones que posee correspondientes a la sociedad «GAMBOA» por importe de 60.000 euros.

En primer lugar, «ELECTRA, SA» y «GAMBOA» son entidades entre las cuales existe una vinculación económica y de capital, tal y como se desprende del enunciado (las operaciones vinculadas se regulan en el art. 16 TRLIS).

«GAMBOA» está constituida y domiciliada en Panamá, que es un paraíso fiscal.

De conformidad con el artículo 12.3 TRLIS, en la redacción aplicable en la fecha de realización del examen (noviembre de 2007), la deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

Este mismo precepto, en la redacción aplicable a períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008, señala igualmente que no serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 CCo.

Si no se tratara de una sociedad residente en paraíso fiscal, y al mantener una vinculación con «ELECTRA, SA», la deducción no podría exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio; para ello se tomarán los valores al cierre del

ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

B) La sociedad «ELECTRA, S.A.» es socia al 75 por 100 de la entidad «J & ELECTRA».

En virtud del artículo 16.3 TRLIS: «se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

(...)

- Una entidad y sus socios o partícipes».

Dispone el artículo 16 apartados 1 y 2 TRLIS:

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.
2. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan, quedando la Administración Tributaria vinculada por dicho valor en relación con el resto de las personas o entidades vinculadas.

El inspector no debe dejar sin efecto las operaciones, sino que determinará el valor normal de mercado por alguno de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable.
- b) Método del coste incrementado.
- c) Método del precio de reventa.

Subsidiariamente,

- d) Método de la distribución del resultado.
- e) Método del margen neto del conjunto de operaciones.

En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

- C) «ELECTRA, S.A.» ha procedido a compensar bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2000.

Se le ha solicitado la documentación relativa al ejercicio 2000, pero la entidad mantiene que tales datos pertenecen a un ejercicio ya prescrito.

Dispone el artículo 25 TRLIS: «Las bases imponibles que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas posteriores de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos».

El apartado 5 del mismo precepto anterior añade que: «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».

Por tanto, debemos entender procedente el requerimiento efectuado por la Inspección.

A la misma conclusión llegaríamos a la vista de los artículos 70.3 y 106.4 LGT, los cuales establecen:

Artículo 70.3 LGT: La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.

Artículo 106.4 LGT: 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.

- D) Los contratos de arrendamiento financiero se regulan en el artículo 115 TRLIS, cuyos apartados 5 y 6 exponen: «Tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, si bien no podrá exceder esta última cantidad deducible del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien».

Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien (es decir, desde el 10 de octubre del ejercicio 2006).

- E) «ELECTRA, S.A.» realiza una aportación no dineraria a la sociedad «M, S.A.» recibiendo a cambio las acciones correspondientes. Esta operación se ha reflejado por su valor histórico, si bien su valor de mercado es superior.

En primer lugar, según el artículo 15.2 TRLIS: «se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos a cambio».

Por otro lado, el artículo 94 TRLIS recoge un régimen opcional, a solicitud del sujeto pasivo, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1. Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
2. Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

Si se dan ambas circunstancias, podrá aplicarse, si así lo requiere el sujeto pasivo, el régimen especial del Capítulo VIII TRLIS.

En tal caso, de acuerdo con el artículo 84 TRLIS: «no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones realizadas en territorio español de bienes y derechos en él situados».

Y siguiendo el artículo 85 TRLIS: «los bienes y derechos adquiridos se valorarán a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación».

Finalmente, y en cuanto a la aplicación de este régimen fiscal especial, el artículo 96 TRLIS establece, entre otras, las siguientes reglas:

En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato.

La opción deberá constar en escritura pública o documento público equivalente, susceptible de inscripción en el Registro público del Estado miembro de destino, previsto en la Directiva 68/151/CEE del Consejo, de 9 de marzo de 1968, en que se documente la operación.

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración Tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en este y cualesquiera otros tributos.

PARTE 4.^a

La legislación a la que vamos a acudir está constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

1.º La sociedad «ELECTRA, SA» en el montaje del producto «A+» utiliza un residuo de hierro que le vende la mercantil «CMF, S.L.». La venta se hizo durante el ejercicio 2006 por un valor de 300.000 euros sin IVA.

En este caso hay que partir de que la emisión y expedición de la factura del 2006 del supuesto NO es correcta. El artículo 20 LIVA, antes de la modificación llevada a cabo con la Ley 62/2003, consideraba a las entregas de desperdicios de hierro, de fundición, como exentas. Sin embargo esa Ley 62/2003 dispuso la eliminación de esa exención y modificó el artículo 84.2 LIVA añadiendo una letra c) que prevé que sean sujetos pasivos del impuesto aquellos para quien se realizan las operaciones de entrega de desperdicios, desechos o residuos férricos, de fundición, etcétera. Así las cosas, «ELECTRA, SA» debe emitir una factura como empresario destinatario de la operación con una base imponible de 300.000 euros y repercutirse el tipo impositivo que el artículo 90.1 LIVA prevé, que es el tipo general del 16 por 100 si no se puede aplicar algún tipo reducido del artículo 91.Uno o 91.Dos LIVA. En nuestro caso corresponde el tipo del 16 por 100.

En este caso resultaría aplicable una regla especial en materia de facturación: así, prevé el artículo 165.Uno LIVA que a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación, se unirá una factura que contenga la liquidación del impuesto. Dicha factura debe ajustarse a los requisitos fijados reglamentariamente.

Esta factura expedida por el propio sujeto pasivo de la operación («ELECTRA S.A») tiene para dicha entidad la consideración de documento justificativo del derecho a deducir (art. 97.Uno.4.º LIVA).

2.º La LIVA en los artículos 78 y 79 establece las reglas para la determinación de la Base Imponible en las operaciones interiores, tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios. En el supuesto, «ELECTRA, SA» realiza ventas a tres clientes con el desglose indicado en el enunciado. Luego añade unos intereses por aplazamiento fuera de factura que contabiliza como ingresos financieros.

La base imponible debe ser, según el artículo 78 LIVA, el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas. Esto hay que ajustarlo con los conceptos del apartado dos y tres del artículo 78, que regula lo que se entiende por contraprestación y se incluye en ella y lo que no. Así, debemos acudir a lo previsto en el artículo 78.2 «En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, *no se incluirán* en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior solo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.1, número 18, letra c, de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo. En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones. [...]»

En virtud de lo expuesto, los ingresos financieros no se deben incluir en la contraprestación porque son ingresos que se califican como exentos de acuerdo al artículo 20 señalado, figuran separados en factura, corresponden a un período posterior a la entrega de los bienes.

Por otro lado, respecto a las cuotas soportadas de las facturas de los proveedores de «ELECTRA, SA» y la cantidad que se le repercute de 75.000 euros por el departamento de gestión de cobro es correcta. Según prevé el artículo 20 LIVA en su apartado Uno, párrafo 18, están exentos «[...] Las siguientes operaciones financieras:

- a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención *no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos*, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones. [...]»

3.º Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrateo especial.

Dicha opción podrá ejercitarse en los siguientes plazos:

- a) En general, durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que comience a surtir efectos.

- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrateo especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo. Dicha revocación podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma comience a surtir efectos.

2.º Solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados.

Esta solicitud podrá formularse en los siguientes plazos:

- a) En general, durante el mes de noviembre del año anterior a aquel en que se desea que comience a surtir efectos.
- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

El régimen de deducción que se autorice únicamente podrá ser aplicable respecto de cuotas que sean soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, y que lo sean a partir de las fechas que se indican a continuación, tanto en el supuesto de autorización del régimen notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado dos del artículo 28 de la LIVA, como en el supuesto de autorizaciones que deban entenderse concedidas por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración:

- a) El día 1 de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la solicitud, en el caso de las solicitudes presentadas al amparo de lo expuesto en la letra a) descrita anteriormente.
- b) La fecha en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el caso de solicitudes presentadas según lo expuesto en la letra b) descrita anteriormente.

El régimen de deducción común autorizado surtirá efectos en tanto no sea revocado por la Administración o renuncie a él el sujeto pasivo. Dicha renuncia podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desea que la misma tenga efectos.

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, el régimen de deducción común autorizado no surtirá efectos en cada uno de los años en los que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del mismo exceda en un 20 por 100 o más del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

3.º Solicitud de aplicación de un porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente, a que se refiere el apartado dos del artículo 105 de la Ley del Impuesto.

Esta solicitud podrá presentarse en los siguientes plazos:

- a) En general, durante el mes de enero del año en el que se desea que surta efectos.
- b) En el caso en que se produzcan en el año en curso las circunstancias que determinan que el porcentaje fijado como definitivo en el año anterior no resulte adecuado como porcentaje provisional, hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el curso del cual se produzcan dichas circunstancias.

El porcentaje provisional autorizado surtirá efectos respecto de las cuotas soportadas a partir de las siguientes fechas:

- a') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado 2 del artículo 28, la fecha que indique la Administración en la citada autorización.
- b') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción que deba entenderse concedida por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración, el primer día del período de liquidación del Impuesto siguiente a aquel en que se hubiese producido la finalización del citado plazo.

4.º Solicitud por la que se propone el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el apartado dos del artículo 111 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, y en relación con las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al momento en que comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de

las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley del Impuesto cuya realización origina el derecho a deducir. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma ley.

Esta solicitud a que se refiere este número 4.º deberá formularse al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las referidas actividades.

5.º Solicitud del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado tres del artículo 105 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad. Dicho porcentaje es el que resulta aplicable en el año en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades y respecto de las cuotas soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca dicho comienzo, cuando no resultase aplicable el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el número 4.º anterior, por no haberse determinado este último.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley a deducir, y no se vayan a percibir en el año en que resulte aplicable el porcentaje provisional, subvenciones que deban incluirse en el denominador de la fracción de la regla de prorrata según lo dispuesto en el número 2.º del apartado dos del artículo 104 de la Ley del Impuesto. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma Ley.

La solicitud a que se refiere este número 5.º deberá formularse hasta la finalización del mes siguiente a aquel durante el cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las citadas actividades.

Por último, señalar que todas las solicitudes, la renuncia, y la opción y revocación de esta última, a que nos hemos referido anteriormente, se formularán ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de las citadas solicitudes, la Administración dispondrá del plazo de un mes, a contar desde la fecha en que hayan tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, para notificar al interesado la resolución dictada respecto de las mismas, debiendo entenderse concedidas una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese producido la referida notificación (silencio administrativo, pues, con efectos estimatorios).

4.º La problemática de la operación descrita se centra en la determinación de la base imponible usando la regla especial del artículo 79 LIVA cuando prevé el primer apartado «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».

Luego hay que advertir de la situación descrita en el supuesto respecto a la finalización de la operación y el devengo «definitivo» del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso, es una determinación de la base imponible estimativa, provisional, que se debe corregir según el artículo 80 de la LIVA. Este último artículo dice en su apartado seis que «Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido». Este caso es perfectamente aplicable al caso del supuesto.

PARTE 5.ª

En esta parte se van a tratar temas relacionados con Aduanas e Impuestos Especiales. La legislación a la que vamos a acudir es la siguiente:

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE).
- Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales 1165/1995, de 7 de julio.
- Reglamento del Consejo 2913/1992 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC). Al respecto, se hace preciso indicar que recientemente ha sido dictado el Reglamento del Consejo 450/2008 por el que se aprueba un Código Aduanero Comunitario, el cual entrará en vigor y será aplicable en los términos previstos en sus artículos 187 y 188.
- Reglamento de la Comisión 2454/1993 por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario.

1.º En relación con la pregunta planteada debemos acudir al CAC, en los artículos 130 y siguientes, concretamente hasta el 136, en los que se describe y regula el régimen de transformación bajo control aduanero. Reproducimos los artículos indicados:

Artículo 130.

El régimen de transformación bajo control aduanero permitirá introducir en el territorio aduanero de la Comunidad mercancías no comunitarias para someterlas a operaciones que modifiquen su especie o estado sin estar sujetas a los derechos de importación ni a medidas de política comercial, y despachar a libre práctica con los derechos de importación que les correspondan los productos que resulten de estas operaciones. Dichos productos se denominarán «productos transformados».

Artículo 131.

Los casos y las condiciones particulares en que podrá utilizarse el régimen de transformación bajo control aduanero se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité.

Artículo 132.

La autorización de transformación bajo control aduanero se expedirá a petición de la persona que efectúe o mande efectuar la transformación.

Artículo 133.

La autorización solo se concederá:

- a) A personas que estén establecidas en la Comunidad;
- b) Si es posible identificar en los productos transformados las mercancías de importación;
- c) Si la especie o el estado de las mercancías en el momento de su inclusión en el régimen no puede ser económicamente restablecido después de la transformación;
- d) Si la utilización del régimen no puede ocasionar la desviación de los efectos de las normas en materia de origen y de restricciones cuantitativas aplicables a las mercancías importadas;
- e) En el caso en que se reúnan las condiciones necesarias para que el régimen pueda contribuir a favorecer la creación y el mantenimiento de una actividad de transformación de mercancías en la Comunidad sin que se perjudiquen los intereses esenciales de los productores de mercancías similares (condiciones económicas), podrán determinarse con arreglo al procedimiento del Comité los casos en que se consideren reunidas dichas condiciones económicas.

Artículo 134.

Los apartados 1, 2 y 4 del artículo 118 y el artículo 119 se aplicarán *mutatis mutandi*.

Artículo 135.

Cuando nazca una deuda aduanera respecto de mercancías sin perfeccionar o de productos en una fase intermedia de transformación con relación a la prevista en la autorización, el importe de dicha deuda se determinará sobre la base de los elementos de imposición correspondientes a las mercancías de importación en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de estas mercancías en el régimen de transformación bajo control aduanero.

Artículo 136.

1. Si las mercancías de importación, en el momento de su inclusión en el régimen de transformación bajo control aduanero, cumplieran las condiciones para acogerse a un tratamiento aran-

celario preferencial y el mismo trato arancelario preferencial es aplicable a productos idénticos a los productos transformados despachados a libre práctica, los derechos de importación a los que están sujetos los productos transformados se calcularán tomando como base el tipo de derecho aplicable en el marco de dicho tratamiento.

2. Si el tratamiento arancelario preferencial contemplado en el apartado 1 se prevé para las mercancías de importación en el marco de contingentes arancelarios o límites máximos arancelarios, la aplicación del tipo de derecho a que hace referencia el apartado 1 respecto de los productos transformados estará asimismo condicionada a que el mencionado tratamiento arancelario preferencial sea aplicable a las mercancías de importación en el momento de la aceptación de la declaración de despacho a libre práctica. En tal caso, la cantidad de las mercancías importadas que entró efectivamente en la fabricación de productos transformados despachados a libre práctica se imputará a los contingentes o límites máximos arancelarios vigentes en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica y no se procederá a la imputación de contingentes o límites máximos arancelarios abiertos para los productos idénticos a los productos transformados.

Se trata de un régimen suspensivo en el cual no se devengan los derechos arancelarios de las mercancías que se introducen en el Territorio Aduanero Comunitario (TAC).

Permite introducir en el TAC mercancías NO comunitarias para ser sometidas a operaciones de transformación que modifiquen su especie o estado, sin exigir los derechos de importación, para despachar a libre práctica con posterioridad los productos transformados que se obtengan. Las operaciones de transformación están tasadas y exigen autorización de las autoridades aduaneras; las operaciones son del tipo de reparación o corrección de defectos de las mercancías o cabe realizar operaciones de desnaturalización, la regulación de tales operaciones se encuentra en el artículo 114.2 b) CAC. Existe una diferencia fundamental con el Régimen de Perfeccionamiento Activo, artículos 114 hasta 129 CAC, y es el destino que se le da a las mercancías obtenidas. Ese destino es el despacho a libre práctica, en el Perfeccionamiento Activo se reexportan fuera del TAC.

Con todo esto y ajustándonos a nuestro caso, las mercancías «A» semielaboradas que proceden del sudeste asiático deben ser objeto de vinculación al régimen de transformación bajo control mencionado y la autorización que menciona el artículo 132 CAC debe solicitarse por «ELECTRA, SA» que va a ser quien ultime la elaboración del producto que se despachará a libre práctica, para luego enviarlo a «ARUCA, SA» para que lo comercialice. Y esta autorización se concederá porque «ELECTRA, SA» está establecida en el TAC y va a ser posible identificar las mercancías importadas, introducidas en el Territorio, tal y como recoge el artículo 133 CAC (reglamento nuevo...).

2.º Se plantea la situación de una exención de la matriculación de la embarcación, dado que se va a destinar al alquiler. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regulado en los artículos 65 al 74 LIE, prevé que esté sujeta al impuesto la primera matriculación definitiva en España de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de siete metros y medio de eslora (tras la modificación de la LIE, en vigor desde el 1 de enero de 2008, la eslora límite se fija en ocho metros), en el registro de matrícula de buques,

ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4 del artículo 70.1 LIE.

Así pues, el artículo 66 LIE dispone que está exenta la matriculación de «las embarcaciones y buques de recreo que se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad de alquiler y cuya eslora no exceda de quince metros [...]». Aquí, el concepto *exclusivamente* condiciona todo el tratamiento de la operación. La mercantil «ARUCA, SA» decide dedicar la embarcación al alquiler y en consecuencia se da de alta en el IAE, epígrafe 855.2, como tal. Sin embargo, va a destinar parte del uso del yate a las necesidades privadas o de recreo de los socios, directivos, clientes, etcétera. Esto va a determinar que la exención no se le conceda, y por lo tanto deba liquidar y pagar el impuesto conforme dispone el artículo 71 LIE.

En términos idénticos, contestación a consulta vinculante V0171/2007 de 24 de enero de 2007.

3.º La cuestión planteada debe resolverse conociendo la regulación de impuestos especiales mencionada en la introducción, artículos 106 y siguientes RIE y sabiendo que el concepto de gasóleo bonificado indica gasóleo al que se le aplica un tipo impositivo reducido del artículo 50.1 epígrafe 1.4 LIE.

Para poder disfrutar la embarcación de ese tipo reducido, usar gasóleo bonificado, se deben cumplir ciertos requisitos, que se basan en la utilización de trazadores y marcadores así como la utilización de medios de pago. También hay que cumplir otros requisitos reglamentarios que mencionamos a continuación.

Las condiciones exigidas para la aplicación de un tipo reducido comienzan por saber que pueden existir dos tipos de gasóleos, el B y el C, pero que fiscalmente son tratados de igual forma. Luego, solo podrán recibir gasóleo bonificado los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 RIE. Y tienen la condición de «consumidores finales» aquellas personas y entidades que lo reciban para utilizarlo bajo su propia dirección y responsabilidad en los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o en uso como combustible. Los fines del artículo 54.2 LIE son «La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

[...]

c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.»

Con todo esto, la sociedad «ARUCA, SA» va a adquirir el yate para afectarlo a la actividad de alquiler cuando no sea utilizado por los directivos y socios (uso particular, de recreo). Ante esta

situación, el artículo 54.2 c) LIE establece una excepción para el uso del tipo reducido que se produce en nuestro caso. Así, no se permitirá el uso de gasóleo bonificado en esta embarcación.

PARTE 6.ª

En esta parte del dictamen se van a tratar aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria, ajustándose a la regulación siguiente:

- Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante, LGT).
- Real Decreto por el que se aprueba 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 (RGGI) de 27 de julio de 2007. (Este reglamento entró en vigor el 1 de enero de 2008, y aunque el supuesto práctico profesional es de fecha anterior, dada su importancia se ha estimado oportuno hacer referencia al mismo en la resolución de este dictamen).

La sociedad «ARUCA, SA» ha sido objeto de citación para iniciar un procedimiento de verificación de datos, notificándose el inicio con fecha 4 de mayo de 2007. De conformidad con el artículo 131 LGT, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

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

De acuerdo con el enunciado, una vez notificado el inicio del procedimiento (esto es, previo requerimiento) se ponen de manifiesto en la revisión que lleva a cabo el departamento contable las siguientes circunstancias:

1.º Se descubre que no se ha presentado en plazo la autoliquidación trimestral de retenciones de trabajo personal del primer trimestre del ejercicio 2007; la fecha de finalización del plazo para su

presentación e ingreso era el 20 de abril de 2007 según artículo 108 RIRPF. La autoliquidación se presenta el 10 de julio de 2007, esto es, fuera de plazo, previo requerimiento y solicitando aplazamiento de la cantidad adeudada de 15.000 euros.

Este hecho provoca el análisis de dos aspectos básicos:

- a) Que se aplicará por los órganos de gestión tributaria, el régimen de recargos por extemporaneidad del artículo 27 LGT o el régimen sancionador en virtud de artículo 191 LGT por dejar de ingresar cantidades que se debieron retener e ingresar en el Tesoro.
- b) Si es o no posible solicitar aplazamiento de la deuda por retenciones tal y como se plantea en el supuesto.

Respecto a la letra a) hay que indicar que el propio artículo 27.1 LGT señala «Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.[...]». En consecuencia, NO ha lugar a aplicar este régimen dado que ya ha habido un requerimiento previo de la Administración (el inicio del procedimiento de verificación notificado el 4 de mayo de 2007).

Corresponde, pues, aplicar el régimen sancionador de los artículos 178 a 212, Título IV, LGT, y concretamente el artículo 191 LGT, que tipifica la infracción por dejar de ingresar la deudas tributarias que debieran resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

En cuanto a la calificación de la infracción, como leve, grave o muy grave, el citado artículo 191 en su apartado 6 menciona que «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria».

Consecuentemente, este apartado 6 no resulta de aplicación al supuesto aquí planteado.

En este caso, la infracción va a ser calificada como muy grave, según el apartado 4 del artículo 191 «[...] la infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener

o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. [...]». A esta infracción muy grave le corresponde una sanción consistente en multa proporcional del 100 al 150 por 100, graduándose según criterio de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico, cuantificando la base de la sanción en 15.000 euros, cantidad que se debió ingresar.

Respecto a la letra b) se debe señalar el artículo 65 LGT «1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

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

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

Debemos acudir, pues, al artículo 44.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que señala «Las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Y este artículo 82.2 LGT establece que «Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.»

Debemos indicar que la cuantía fijada para la dispensa de garantías se fijó en la Orden 157/2003 de 30 de enero de 2003 del Ministerio de Hacienda, y es de 6.000 euros. No obstante, el supuesto no ofrece datos para entender en qué se ha basado la Administración para conceder el aplazamiento por lo cual podemos suponer que ha utilizado el derecho que se le reconoce como un acto discrecional para la concesión de tal aplazamiento apreciando la insuficiencia de tesorería transitoria

basándonos en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 11 de febrero de 2004, R.G. 3353/2002, para unificación de criterio, que dice en su fallo que «[...] en la concesión de aplazamientos será requisito previo que la Administración aprecie discrecionalmente que en el obligado tributario concurren dificultades transitorias de tesorería que le impiden hacer frente al pago de la deuda tributaria [...]». Así podemos concluir que el aplazamiento concedido el 15 de agosto es correcto.

2.º En esta ocasión se descubre que existe un error en la declaración presentada por la mercantil «ARUCA, SA». Se ingresaron más retenciones de trabajo personal que las debidas, en total existe un ingreso indebido de 6.500 euros en relación con la autoliquidación del segundo trimestre del año 2007.

La Administración debe contestar a la solicitud de información requerimiento del 10 de septiembre, que con el procedimiento iniciado el 4 de mayo se regularizará su situación, puesto que el artículo 221.2 LGT «Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo (como ocurriría en nuestro caso, con la resolución que ponga fin al procedimiento de verificación de datos) o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan».

En conexión con lo anterior, el artículo 156 del RGGI establece que «Cuando la liquidación resultante del procedimiento de verificación de datos 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 LGT. [...]»

Y el artículo 32.2 mencionado dispone que «Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior». El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período que resulte exigible incrementado en un 25 por 100 salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado fije otro distinto.

3.º El artículo 75 LGT establece que «Las deudas tributarias solo podrán condonarse en virtud de Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen».

En el supuesto se plantea la condonación no de una deuda, sino de una sanción, y las sanciones, según el artículo 58 LGT, **NO** forman parte de la deuda tributaria. No obstante lo anterior, hay que acudir al artículo artículo 58.3 LGT que señala que «Las sanciones tributarias que puedan impo-

nerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley. Por su parte, el artículo 59 LGT prevé a continuación que «Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las Leyes». Luego, la condonación es asimismo una posible forma de extinción de las sanciones tributarias.

Debemos reseñar que en la actualidad no existe Ley que regule tal condonación. No obstante, podemos entender que el contribuyente podría instar la condonación en el ejercicio del derecho de petición que la propia Constitución Española le reconoce en su artículo 29. En tal hipótesis, acudimos al 104.3 LGT que prevé «En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio».

Consecuentemente, el silencio administrativo (esto es, la falta de resolución expresa en plazo sobre la solicitud de condonación de la sanción) tendría efectos desestimatorios.

PARTE 7.^a

El procedimiento de inspección se encuentra regulado en la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT), en los artículos 145 a 159 de la misma.

A fecha del examen aún no se hallaba en vigor el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RGGI, debiendo referirnos al anterior RGIT, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

El enunciado expone que el día 12 de junio de 2006 se inicia por personación una actuación de comprobación a «ARUCA, SA» por el concepto de IS, ejercicios 2002, 2003 y 2004.

- En primer lugar, compruebo si han prescrito los derechos de la Administración para comprobar estos conceptos:
 - De acuerdo con el artículo 66 LGT prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- A contar este plazo de prescripción, siguiendo el artículo 67 LGT: desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Concepto	Plazo de declaración	Inicio plazo de prescripción	Ya prescrito
IS 2002	1 a 25-7-2003	26-7-2003	26-7-2007
IS 2003	1 a 25-7-2004	26-7-2004	26-7-2008
IS 2004	1 a 25-7-2005	26-7-2005	26-7-2009

Por tanto, a 12 de junio, no han prescrito y la Administración puede proceder a realizar sus actuaciones.

Tras estas consideraciones generales, pasamos a la resolución de las cuestiones planteadas.

1) Ante las alegaciones formuladas por «ARUCA, SA», según la cual las actuaciones deben entenderse iniciadas el día 21 de junio de 2006, al no realizarse la primera actuación ante el administrador o representante nombrado al efecto por el administrador de la sociedad:

En el artículo 30.2 RGIT (RD 939/1986, 25 abril): «El procedimiento de inspección se podrá iniciar sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial.»

«En este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado si estuviese presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.»

(En el vigente RGGI, aprobado por RD 1065/2007, 27 de julio, se recoge de modo similar en el art. 177).

De acuerdo con ello, debe entenderse iniciado el procedimiento el día 12 de junio de 2006; además, la iniciación del procedimiento de inspección por personación se considera un acto de mero trámite y, en virtud del artículo 46 LGT, para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Puesto que el procedimiento se inicia el día 12 de junio de 2006, los ingresos correspondientes a las autoliquidaciones presentadas el día 13 de junio de 2006 referidas a los ejercicios 2002, 2003 y 2004 del Impuesto sobre Sociedades, serían, en principio, constitutivos de la infracción tributaria recogida en el artículo 191.6 LGT: «...constituirá infracción leve la falta del ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos estableci-

dos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo».

Si bien es cierto que, siguiendo el enunciado, las actuaciones se han desarrollado sin que en ningún momento hayan transcurrido seis meses entre ellas (importante por lo dispuesto en el art. 150.2 LGT), el procedimiento de comprobación finalizará con la notificación de la correspondiente liquidación que derive del acta de disconformidad firmada el día 27 de julio de 2007. Consecuentemente, y con independencia de cuando se notifique el acto administrativo resultante de las actuaciones, ello se va a producir en todo caso una vez transcurridos 12 meses desde el inicio del procedimiento de inspección (12 de junio de 2006) (art. 150 LGT).

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determina la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar (art. 150.2 LGT):

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo del apartado 1 del artículo 150 LGT.

En este supuesto, se entenderá interrumpida de nuevo la prescripción por o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de 12 meses: en nuestro caso, es la propia firma del acta de disconformidad, el 27 de julio de 2007, la siguiente actuación con virtualidad interruptiva de la prescripción.

Debemos entonces plantearnos si ha prescrito el derecho de la Administración para regularizar las deudas tributarias que pretende:

En los casos de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, no ha transcurrido el plazo de prescripción, puesto que tal y como se ha mencionado anteriormente, esto se producirá a 26 de julio de 2008 y 26 de julio de 2009, respectivamente.

Ahora bien, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [recogido en el art. 66 a) LGT], prescribe, en principio, el 26 de julio de 2007. No obstante, el artículo 68.1 LGT expone: «El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

c) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria».

Por ello, la presentación e ingreso que efectúa el propio obligado tributario a 13 de junio de 2006, correspondiente al ejercicio 2002 del Impuesto sobre Sociedades, interrumpe también el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por tal concepto mediante la correspondiente liquidación. En consecuencia, la Administración podrá comprobar los tres ejercicios referidos.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento (en este caso, la firma del acta en disconformidad) tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

En ese caso, los ingresos que se efectuaron a fecha 21 de junio de 2006, dejan de ser sancionables y se benefician del régimen de recargos por extemporaneidad que contempla el artículo 27 LGT, resultando del siguiente modo:

1. Autoliquidación correspondiente al ejercicio 2002: recargo del 20 por 100 puesto que la presentación de la misma se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para su presentación (recordemos: plazo de declaración: 1 al 25 de julio de 2003). Se exigirán intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado: esto es, desde 26 de julio de 2004 hasta el 13 de junio de 2006.
2. Autoliquidación correspondiente al ejercicio 2003: recargo del 20 por 100 porque se ha presentado transcurridos los 12 meses desde el fin del plazo previsto (25 julio de 2004). Intereses de demora desde el día 26 de julio de 2005 hasta el 13 de junio de 2006.
3. Autoliquidación del ejercicio 2004: en este caso, recargo del 15 por 100 puesto que la presentación de la misma se efectúa dentro de los 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso (desde 26 de julio de 2005 hasta 13 de junio de 2006 transcurren menos de 11 meses). No deberá abonar intereses de demora.

Finalmente, el importe de los recargos a que se refiere el artículo 27.2 LGT podrá beneficiarse de una reducción del 25 por 100 de los mismos en los términos y con las condiciones que recoge el apartado 5 del artículo 27 LGT.

2) Las actas de disconformidad son reguladas en el artículo 157 LGT; con anterioridad a la firma del acta en disconformidad se habrá concedido trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

Cuando el obligado tributario o su representante manifieste disconformidad con la propuesta de regularización, se hará constar expresamente en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en que se exponga los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

El obligado tributario dispone de un plazo de 15 días desde la fecha en que se extendió acta o desde la notificación de la misma para formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar, quien podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada.

- Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación: se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a la anterior y se tramitará según corresponda.
- Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo para la puesta de manifiesto del expediente y formulación de alegaciones que estime oportunas. Posteriormente, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

3) Se inicia un procedimiento sancionador el día 15 de septiembre de 2006.

La regulación del procedimiento sancionador está contenida en los artículos 178 a 212 LGT y en el Reglamento sancionador en materia tributaria, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

El artículo 209 LGT indica que el inicio del procedimiento sancionador se producirá de oficio mediante notificación del acuerdo del órgano correspondiente.

«Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubieran sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución» (art. 209. 2 LGT).

En virtud del artículo 211 LGT: «El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad».

«El procedimiento sancionador deberá concluir en el plazo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo».

En el caso que nos ocupa se ha superado ese plazo de duración del procedimiento: Inicio: 15 de septiembre de 2006 y Fin: 3 de noviembre de 2007.

Los efectos del incumplimiento del plazo máximo de duración están previstos en el artículo 211.4 LGT, según el cual: «El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador».

PARTE 8.^a

El procedimiento de recaudación se encuentra regulado en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT) (arts. 160 a 177) y en Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

A) El 12 de septiembre de 2007 «ARUCA, S.A.» dentro del período voluntario de pago solicita aplazamiento de pago de una deuda, si bien no aporta documento alguno que acredite su situación económica ni ofrece garantía.

El 12 de noviembre de 2007 «ARUCA, S.A.» recibe notificación de la providencia de apremio, otorgándole el plazo legalmente señalado, que, de acuerdo con el artículo 62.5 LGT, es:

- a) «Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente».

Los recargos del período ejecutivo son regulados en el artículo 28 LGT donde se distinguen los siguientes:

- Recargo ejecutivo: 5 por 100, cuando se satisfaga la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio.
- Recargo de apremio reducido: 10 por 100, siempre que se satisfaga la deuda y el propio recargo antes del fin del plazo previsto en el artículo 62.5 LGT.
- Recargo ordinario: 20 por 100; cuando no concurren las circunstancias anteriores. Este es el único recargo compatible con los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

1. Procedencia del apremio. Efectos de la presentación de solicitud de aplazamiento en período voluntario de pago. Consecuencias de la falta de aportación de documentación acreditativa de la situación económica y del ofrecimiento de garantías.

En virtud del artículo 65 LGT: «Las deudas que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económica-financiera le impida de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

El apartado 3 del artículo 65 LGT dispone: «Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 LGT y en la normativa recaudatoria».

Los efectos de la presentación de una solicitud de aplazamiento en período voluntario de pago se recogen en el artículo 65.5 LGT: «la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo pero no el devengo del interés de demora.»

Las consecuencias de la falta de aportación de la documentación requerida y la procedencia del apremio se deducen del artículo 46 RGR.

Apartado 2 e):

«La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente la garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

En su apartado 3:

«A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar entre otros:

- a) Compromiso de aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución.
- b) En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido».

El apartado 6 del citado artículo 46 RGR: «Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.»

«Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en período voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en período voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante notificación de la oportuna providencia de apremio.»

De ello se deduce que, con carácter previo a la notificación de la providencia de apremio, el órgano competente debería haber concedido un plazo de 10 días, al efecto de que el obligado tributario pueda aportar los documentos requeridos. Si transcurrido ese plazo, el interesado no hubiera atendido tal requerimiento, la solicitud de aplazamiento se tendría por no presentada, se hubiera archivado sin más trámite y entonces sí se hubiera podido dictar y notificar la providencia de apremio.

Resulta, por tanto, improcedente la notificación de la providencia de apremio puesto que no se ha otorgado el plazo de 10 días a la entidad «ARUCA, S.A.» y cabría impugnarla tal y como se desprende del artículo 167.3 b):

«Contra la providencia de apremio será admisible, entre otros motivos de oposición: la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.»

2. Procedencia de la suspensión solicitada.

«ARUCA, S.A.» presenta recurso de reposición ante la falta de notificación de la resolución del aplazamiento que ha solicitado y solicita la suspensión del procedimiento de apremio.

En virtud de artículo 161.2 LGT: «La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.»

Es procedente, pues, la suspensión del procedimiento, puesto que la sociedad presentó en período voluntario una solicitud de aplazamiento y ello determina la suspensión del procedimiento de recaudación.

B) El 15 de marzo de 2007, «J & ELECTRA» recibe notificaciones de una liquidación provisional por IVA 2006 y de la correspondiente sanción.

Según el artículo 62.2 LGT, el pago en período voluntario, si la notificación de la liquidación y de la sanción se recibe entre los días 1 y 15 de cada mes, va desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil hasta el inmediato hábil siguiente (en este caso: hasta el 20 de abril).

Por otro lado, según el artículo 226 LGT: «podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma».

Tal y como se desprende del artículo 235 LGT, la reclamación económico-administrativa debe interponerse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado; por lo tanto, se ha interpuesto en plazo (la notificación de la liquidación se ha recibido el 15 de marzo y la reclamación se ha interpuesto el 4 de abril; el plazo del mes finalizaría el 15 de abril).

Don Jenaro no solicita la suspensión de la deuda tributaria.

Si la impugnación afectase a la sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías (arts. 212.3 y 233.3 LGT).

En el supuesto se interpone reclamación económico-administrativa exclusivamente contra la liquidación y de acuerdo con el artículo 39.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa.

Consecuentemente, tras el fin del plazo de ingreso de la deuda en período voluntario (20 de abril de 2007), se iniciará el período ejecutivo al día siguiente, esto es, el 21 de abril de 2007 (art. 161 LGT).

Y de conformidad con el apartado 3 del citado artículo 161 LGT: «Iniciado el período ejecutivo, la Administración Tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.»

En cuanto a la suspensión de la ejecución del acto impugnado, podemos destacar que de acuerdo con el artículo 233 LGT, la ejecución de la liquidación por IVA impugnada hubiera quedado suspendida automáticamente a instancia del interesado, si se hubiera garantizado el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder.

Las garantías necesarias para obtener esta suspensión automática serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

Si la sociedad civil no pudiera aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a que nos acabamos de referir, podría haber ofrecido otras garantías, que se estimen suficientes por el órgano de recaudación competente.

Por otra parte, los Tribunales Económico-Administrativos podrán suspender la ejecución del acto, con dispensa total o parcial de garantías, cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

Finalmente, se podría suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El enunciado añade que cuando los órganos de recaudación proceden a efectuar el embargo, se enfrentan al hecho de la inexistencia de bienes en la sociedad.

Al tratarse de una sociedad civil y, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 42 LGT, serán responsables solidarios de la deuda tributaria los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 LGT, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. En este caso, don Jenaro responderá de la deuda de «J & ELECTRA» hasta el porcentaje de participación en la misma (25%) y «ELECTRA, S.A.», por su parte, se hará cargo hasta el límite de su participación en aquella (75%).

Es destacable el hecho de que al tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria no se requiere la previa declaración de fallido de la entidad «J & ELECTRA», siendo tan solo necesario para la exigencia de tal responsabilidad, el transcurso del período voluntario de pago de la deuda otorgado al deudor principal (art. 41 LGT).

El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria se encuentra regulado en los artículos 174 y 175 LGT, según los cuales en el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

Si la responsabilidad ha sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

En cualquier caso, el trámite de audiencia previo que debe otorgarse a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.

C) De acuerdo con el artículo 42.2 de la LGT: «También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo».