

**SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL  
(PRIMERA PARTE DEL 2.º EXAMEN PROPUESTO PARA  
ACCESO AL PUESTO DE INSPECTOR DE FINANZAS DE LA  
DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA)**

**BRUNO ÁLVAREZ AMÉZAGA**  
*Inspector de Finanzas*  
*Diputación Foral de Bizkaia*

**Extracto:**

**E**l presente caso práctico reproduce el enunciado del supuesto práctico profesional que se planteó como primera parte del segundo examen propuesto para acceso al puesto de Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya. En él se efectúa un análisis de las cuestiones derivadas del planteamiento, incorporando la fundamentación jurídica de la respuesta.

**Palabras clave:** regularización tributaria y procedimiento de inspección.

# Sumario

1. Planteamiento.
2. Resolución de la prueba.
3. Solución propuesta.
  - 3.1. Introducción: competencia inspectora.
    - a) Competencia normativa.
    - b) Competencia de exacción.
    - c) Competencia inspectora.
  - 3.2. Procedencia de la regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y períodos de liquidación, así como su contenido.
    - a) Acta de disconformidad por el IVA del segundo trimestre de 2005 de la entidad «X, S.A.».
    - b) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 de la sociedad «X, S.A.».
    - c) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004.
    - d) Actas de disconformidad por el IVA del año 2003 de la sociedad «X, S.A.», de 2004 de la sociedad «Z, S.A.» y de 2004 de la sociedad «Y, S.A.».
  - 3.3. Actuaciones procedimentales que debería iniciar la Inspectora de Finanzas en relación con incidencias fiscales detectadas.
  - 3.4. Juicio de conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspectora de Finanzas y reflejadas en el planteamiento anterior.
    - a) Informe del Servicio de Tributos Indirectos que motiva la inclusión en el Plan de Inspección.
    - b) Inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.
    - c) Negativa a facilitar copias de las escrituras de transmisión de inmuebles. Derecho a no autoinculparse.
    - d) Discrepancias entre compras y ventas declaradas e imputadas.
    - e) Comunicación de ampliación de actuaciones.
  - 3.5. Expedientes sancionadores, conceptos, infracciones y posibles sanciones.

## 1. PLANTEAMIENTO

A) Por acuerdo del señor Director General de Hacienda de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 15 de septiembre de 2005, se ordena la inclusión en el Plan de Inspección de las entidades «X, S.A.», e «Y, S.A.» haciéndose constar que la inclusión en el Plan de Inspección se acuerda con el carácter de general. Se acompaña como motivación del acuerdo de inclusión en el Plan de Inspección extenso informe elaborado por el Servicio de Tributos Indirectos de la Hacienda Foral de Bizkaia en el que se ponía en conocimiento de la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica una serie de operaciones realizadas entre las dos entidades, en virtud de las cuales la entidad «X, S.A.» procedía a vender a la entidad «Y, S.A.» diversos inmuebles, repercutiendo y declarando las correspondientes cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sin proceder a su ingreso en la Hacienda Foral de Bizkaia. No obstante, la entidad «Y, S.A.» no ha incluido cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido en su declaración-liquidación correspondiente al mencionado período de liquidación, ni ha presentado los correspondientes modelos de declaración por el gravamen gradual de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a esas operaciones.

En concreto, la entidad «X, S.A.» ha transmitido en diferentes días de abril de 2005 a la entidad «Y, S.A.» los siguientes inmuebles, sin que conste en las escrituras correspondientes mención alguna a la tributación indirecta de estas operaciones:

- a) Vivienda unifamiliar construida en 1999 y sita en La Galea (Getxo) por un importe de 1,2 millones de euros (cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluida).
- b) Terreno rústico situado en Bermeo (Bizkaia) por un importe de 0,3 millones de euros (cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluida).
- c) Edificio de viviendas sito en la calle Astarloa (Bilbao), adquirido por la entidad en 2001, y transmitido ahora por un importe de 35 millones de euros (cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluida).

La entidad «X, S.A.» se dedica a la promoción inmobiliaria y, además, al arrendamiento de una parte de los inmuebles que promociona. En este sentido, hay que destacar que el informe del Servicio de Tributos Indirectos expone que la entidad «Y, S.A.» es una entidad que se dedica al arrendamiento de inmuebles y que también se dedica a facilitar financiación a otras entidades mediante préstamos con o sin garantías reales.

En concreto, en el año 2004 la entidad «Y, S.A.» había percibido unos ingresos por arrendamiento de locales de negocio y de viviendas por importes (cuotas del Impuesto sobre el Valor Aña-

dido no incluidas) de 475.000 euros y 532.000 euros, respectivamente, así como había concertado unas operaciones de préstamo por importe de 60 millones de euros, obteniendo unos ingresos de esta actividad en concepto de intereses por importe de 650.000 euros, esperándose que en el año 2005 se mantengan unos porcentajes similares, puesto que va a proceder a alquilar la vivienda unifamiliar, sin proceder a alquilar el edificio de viviendas puesto que lo va a someter a un proceso de rehabilitación integral, no constando otros ingresos en su contabilidad, ni tampoco alquilar el terreno, que pretende dedicar al esparcimiento de la familia del administrador de la entidad.

En fecha 20 de septiembre de 2005, el señor Jefe del Servicio de Inspección Tributario atribuye la comprobación e investigación de ambas entidades a la Inspectora de Finanzas M, que comunica a ambas entidades el inicio de las actuaciones mediante citaciones para comprobación inspectora de la misma fecha, notificadas por medio de agentes fiscales el día 21 de septiembre de 2005, estableciendo que el sujeto pasivo o su representante deberán personarse en las oficinas de la Hacienda Foral de Bizkaia el día 30 de septiembre de 2005 al objeto de iniciar las actuaciones.

En las citaciones se hace constar que son objeto de comprobación los siguientes conceptos impositivos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2005.
- Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos de liquidación correspondientes a los años 2003, 2004 y 1.º y 2.º trimestre del año 2005.

B) La Inspectora de Finanzas, antes de la citada visita de inspección, procede a revisar la información obrante en la Hacienda Foral de Bizkaia sobre ambas entidades y obtiene las siguientes conclusiones.

1. La entidad «X, S.A.» tiene su domicilio fiscal y social en Bilbao (Bizkaia), y viene realizando actuaciones de promoción inmobiliaria y arrendamiento de viviendas y locales comerciales tanto en los Territorios Históricos de Bizkaia y Guipúzcoa como en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Así, en los ejercicios anteriores se tenían los siguientes datos:

Año	Volumen de operaciones	% en Bizkaia	% en Guipúzcoa	% en Cantabria
2002	17.000.000 €	64%	14%	22%
2003	5.000.000 €	72%	2%	26%
2004	14.000.000 €	51%	12%	37%

Por su parte, la entidad «Y, S.A.» tiene su domicilio social en Donostia (Guipúzcoa), su sede de dirección efectiva en Getxo (Bizkaia) y el mayor valor de su inmovilizado en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, realizando sus operaciones en un 40% en el Territorio Histórico de

Bizkaia y en un 60% en Guipúzcoa, y teniendo un volumen de operaciones en el ejercicio 2003 de un 85% del correspondiente a 2004 y en 2002 un volumen similar al de 2003.

2. Las entidades «X, S.A.» e «Y, S.A.» presentan declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002 a 2004, pero sin proceder a ingresar cuota alguna del Impuesto sobre Sociedades ni a solicitar devolución de ningún tipo.

Ambas están participadas en un 95% por la entidad «Z, S.A.» entidad con domicilio fiscal y social en Vitoria-Gasteiz (Álava), un volumen de operaciones de 14 millones de euros en cada uno de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, realizado íntegramente en el Territorio Histórico de Bizkaia.

La entidad «Z, S.A.» presenta en los citados ejercicios declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades a la Hacienda Foral de Bizkaia sin proceder a ingresar cuota alguna, y además presenta declaración modelo 220 en cada uno de esos ejercicios correspondiente al grupo fiscal formado por las entidades «Z, S.A.», «X, S.A.» e «Y, S.A.», a través de la cual procede a ingresar la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal.

«Z, S.A.» también posee una participación mayoritaria en el capital de la entidad «J, S.A.», domiciliada fiscalmente en Burgos (Castilla y León), entidad dedicada al transporte de mercancías por carretera, y que tiene un volumen de operaciones de 35 millones de euros en cada uno de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

3. Del análisis de los datos obrantes en la Hacienda Foral de Bizkaia respecto a las entidades «Z, S.A.», «X, S.A.» e «Y, S.A.», resultan los siguientes datos obtenidos del cruce de declaraciones e imputaciones correspondientes al modelo de declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347), en los que se entienden incluidas las correspondientes cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

Sociedad	Año	Ventas declaradas	Ventas imputadas	Compras declaradas	Compras imputadas
«Z, S.A.»	2002	13.000.000 €	14.000.000 €	9.000.000 €	10.000.000 €
«Z, S.A.»	2003	14.000.000 €	13.000.000 €	8.000.000 €	8.200.000 €
«Z, S.A.»	2004	14.000.000 €	29.000.000 €	9.000.000 €	8.000.000 €
«X, S.A.»	2002	17.000.000 €	14.000.000 €	9.000.000 €	9.000.000 €
«X, S.A.»	2003	5.000.000 €	13.000.000 €	2.000.000 €	2.000.000 €
«X, S.A.»	2004	14.000.000 €	13.000.000 €	9.000.000 €	9.000.000 €
«Y, S.A.»	2002	1.400.000 €	1.100.000 €	–	200.000 €
«Y, S.A.»	2003	1.405.000 €	1.200.000 €	–	350.000 €
«Y, S.A.»	2004	1.657.000 €	15.000.000 €	–	6.000.000 €

C) En la primera citación de inspección, la Inspectora de Finanzas hace entrega al contribuyente de una copia del informe del Servicio de Tributos Indirectos que motivó la inclusión en el Plan de Inspección, dando explicación detallada de su contenido al contribuyente y advirtiéndole en la oportuna diligencia de constancia de hechos de su derecho a formular alegaciones respecto al contenido del citado informe, que serán tenidas en cuenta durante el proceso de inspección.

Asimismo, le solicita que facilite copia de las escrituras de transmisión de los inmuebles a que se hace referencia en el citado informe, a lo que se niega la representación de ambos contribuyentes alegando su derecho a no autoinculparse contenido en el artículo 24 de la Constitución.

Por otro parte, le hace entrega al contribuyente del cuadro en el que se observan las discrepancias entre compras y ventas imputadas y declaradas por las tres entidades del grupo fiscal a que se hace referencia en el apartado anterior, requiriéndole justificación del mismo.

En último lugar, le comunica que las actuaciones se han ampliado para abarcar a la entidad «Z, S.A.» y al grupo fiscal en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, teniendo la misma extensión temporal que la comunicada respecto a las otras dos entidades, todo ello con la preceptiva autorización del Inspector-Jefe.

Quince días después se establece una nueva citación para que la entidad aporte la documentación solicitada.

D) En esa ocasión, el representante de las entidades no acude a la citación sin ofrecer ninguna explicación al respecto tampoco.

E) De las demás actuaciones practicadas por la Inspectora de Finanzas, resultan las siguientes conclusiones:

1. La entidad «X, S.A.» ha satisfecho un dividendo a sus socios durante el ejercicio 2004 por importe de 175.000 euros, y la entidad «Y, S.A.» ha satisfecho otro dividendo a sus socios por importe de 600.000 euros, si bien, todos los beneficios de los que proviene este último dividendo se generaron antes de que los actuales socios de la entidad «Y, S.A.» adquirieran su participación.
2. Las discrepancias observadas en los datos correspondientes a compras de las entidades «Z, S.A.», «X, S.A.» e «Y, S.A.» entre los datos declarados y los imputados en la declaración anual de operaciones con terceras personas se debían en todos los casos a errores de NIF o de transcripción de datos.

No obstante, las ventas realizadas por las entidades «Z, S.A.» e «Y, S.A.» en el ejercicio 2004 no declaradas en el citado modelo de declaración (pero sí imputadas por los otros contratantes en ese mismo modelo), y las diferencias observadas en los datos declarados como ventas por la entidad «X, S.A.» en el ejercicio 2003, se corresponden con operaciones no declaradas por los contribuyentes pero contrastadas con las pruebas correspondientes, siendo, en todos los casos, prestaciones de servicios de asesoramiento técnico realizadas en el domicilio fiscal de cada una de esas entidades.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que de las diferencias de ventas correspondientes a la entidad «Y, S.A.» en el ejercicio 2004, 10.000.000 de euros se corresponden con prestaciones de servicios realizadas para la entidad «Z, S.A.».

3. La entidad «Y», en el ejercicio 2004 obtiene pérdidas contables y una base imponible negativa de 2.000.000 de euros, lo que hace que su valor teórico se reduzca en esa cuantía, y la entidad «Z, S.A.» dota la correspondiente provisión por depreciación de valores de renta variable teniendo presente que había adquirido su participación dos años antes por su valor teórico, el cual no había sufrido variación alguna durante el período de tenencia de la participación.

Hay que tener presente que en el ejercicio 2004 las entidades «Z, S.A.» y «X, S.A.» habían declarado en el modelo 200 de declaración-liquidación individual del Impuesto sobre Sociedades del citado ejercicio unas bases imponibles positivas de 7.000.000 y 5.000.000 de euros, respectivamente, y la base imponible consolidada del grupo fiscal declarada ascendió a 10.000.000 de euros. En la base imponible del grupo fiscal no se han realizado eliminaciones respecto a las bases imponibles individuales.

Sobre la base imponible declarada de 10.000.000 de euros, el grupo fiscal practica compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 1.000.000 de euros, correspondientes a una base imponible negativa de la sociedad «Y, S.A.» del ejercicio 1988, ejercicio en el que la misma era propiedad al 100% de la madre del administrador de la sociedad «Z, S.A.».

F) Ante la negativa del representante de los contribuyentes a continuar asistiendo a las reuniones con la inspección, la Inspectora de Finanzas decide concluir los procedimientos, incoando las correspondientes actas de inspección, para cuya firma cita al representante de los tres contribuyentes para el día 30 de noviembre de 2005.

Para esa fecha, la Inspectora de Finanzas ha preparado las siguientes actas:

- I. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del segundo trimestre de 2005 de la entidad «X, S.A.».
- II. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 de la sociedad «X, S.A.».
- III. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004.
- IV. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2003 de la sociedad «X, S.A.».
- V. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2004 de la sociedad «Z, S.A.».
- VI. Acta de disconformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2004 de la sociedad «Y, S.A.».

El representante de las sociedades no acude a esta cita de la inspección, por lo que se le remiten las actas conforme establece el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

## 2. RESOLUCIÓN DE LA PRUEBA

Determinense todas las incidencias fiscales que se deberían poner de manifiesto en las actuaciones de comprobación e investigación a que se ha hecho referencia en el planteamiento anterior, y, en consecuencia, expóngase:

- La procedencia de regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y períodos de liquidación, así como su contenido. En este sentido, determínese si deben formalizarse las actas de inspección mencionadas en el planteamiento o, por el contrario, alguna de ellas no es procedente, o falta en la relación alguna de las que deben incoarse, teniendo presente que no deben hacerse referencia a aquellos períodos de liquidación y tributos respecto de los que no sea preciso regularización de la situación del obligado tributario.
- Las actuaciones procedimentales que debería iniciar la Inspectoría de Finanzas en relación con incidencias fiscales detectadas y para las que fuera necesario realizar actuaciones específicas no incluidas en las expuestas, así como, en su caso, la justificación de las razones por las que no deberían iniciarse tales actuaciones.
- Enjuiciarse la conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspectoría de Finanzas y reflejadas en el planteamiento anterior. Propónganse las actuaciones correctas en caso de encontrar alguna anomalía procedimental o sustantiva en su actuación, teniendo presente a la hora de formular las propuestas de regularización cuál debería haber sido la actuación correcta.
- Determinense si debe iniciarse algún expediente sancionador, por qué conceptos, en base a qué infracciones y qué posible sanción se debería imponer.

## 3. SOLUCIÓN PROPUESTA

### 3.1. Introducción: competencia inspectora.

El supuesto planteado se refiere a determinadas incidencias y valoraciones a realizar en relación con las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por el Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya sobre cuatro sociedades cuya localización es diversa, es decir, no todas ellas están ubicadas en el ámbito territorial vizcaíno.

La solución que se plantea lo es considerando exclusivamente la normativa foral de Vizcaya vigente actualmente, si bien, en los pocos casos en que existe diferencia con la normativa del terri-

torio común, se pondrá de manifiesto para que el lector poco familiarizado con la normativa foral obtenga utilidad del supuesto más allá de los aspectos estrictamente competenciales ya que uno de los elementos clave a considerar en el caso, es el de la competencia inspectora en relación con las referidas sociedades, de tal suerte que habrá que determinar si se han producido errores en la determinación de la misma y proponer, en su caso, la procedente actuación a desarrollar por los órganos de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya.

Asimismo, se contemplan determinadas cuestiones a tratar fundamentalmente en materia de tributación indirecta.

En relación con las sociedades implicadas, cabe destacar lo siguiente:

- La sociedad «X, S.A.», dedicada a la promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes y locales comerciales, está domiciliada fiscalmente en Vizcaya y su volumen de operaciones en 2002 y 2004 supera los 6.000.000 de euros.
- La entidad «Y, S.A.» está dedicada al arrendamiento de inmuebles y también actúa como financiera de otras entidades. Está domiciliada fiscalmente en Getxo (Vizcaya). Obsérvese que tiene el domicilio social en Donostia (San Sebastián) pero su dirección efectiva está en Vizcaya por lo que de conformidad con el artículo 2 apartado 9 de la Norma Foral 3/1996 hay que estar al lugar de dirección efectiva y en similares términos el artículo 43.cuatro b) del Concierto Económico<sup>1</sup>. Del cuadro de ventas declaradas-imputadas se puede presumir que, salvo en 2004, su volumen de operaciones no supera los 6.000.000 de euros.
- La sociedad «Z, S.A.», domiciliada fiscalmente en Álava, sin perjuicio de lo que luego se dirá, es, al parecer, una sociedad tenedora de participaciones y, a juzgar por el volumen de ventas declaradas e imputadas, desarrolla alguna actividad económica que el enunciado no concreta. Su volumen de operaciones podemos presumir que excede de los 6.000.000 de euros.
- Por último, la sociedad «J, S.A.» con domicilio social en Burgos se dedica al transporte de mercancías por carretera, su volumen de operaciones excede de los 6.000.000 de euros en cada ejercicio a considerar y dado que se dedica al transporte todas sus operaciones se entienden realizadas en su domicilio tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades (arts. 16 y 28 Concierto Económico).

<sup>1</sup> **Artículo 2.9 Norma Foral 3/1996.** «El domicilio fiscal de los sujetos pasivos será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Vizcaya cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Vizcaya un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.»

**Artículo 43 Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley 23/2002).** «Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.»

Debe recordarse que la competencia normativa y de exacción y, consecuentemente, la de inspección viene acotada en el Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco cuando se trata de atribuir competencia al Estado o a las Diputaciones Forales y, una vez atribuida a estas, serán las Normas Forales propias de los tributos en cuestión quienes concreten el Territorio Histórico competente. Debe tenerse en cuenta que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca es una ley de artículo único que incorpora como anexo el propio Concierto, el cual establece las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma si bien la competencia tributaria de normación y exacción se atribuye, en su caso, a los Territorios Históricos que integran la Comunidad Autónoma, por lo que la distribución de competencias entre ellos no es materia del propio Concierto sino de las propias Normas Forales de cada tributo que debidamente coordinadas atribuyen dentro de la Comunidad esa competencia. Es lo que en el argot hacendístico foral se denomina «intraconcierto».

#### *a) Competencia normativa.*

En materia de sociedades, el artículo 14 del Concierto Económico atribuye competencia normativa a las Diputaciones Forales sobre aquellas sociedades, o sujetos pasivos del impuesto, que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, salvo para aquellos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6.000.000 de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en Territorio Común el 75% o más de su volumen de operaciones, que quedarán sometidos a la normativa general del Territorio Común. Por contra, los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en Territorio Común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6.000.000 de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco estarán sujetos a la normativa foral.

Una vez determinada la normativa, si es foral habrá que ver la de qué Territorio se aplica (Álava, Guipúzcoa o Vizcaya). Las Normas Forales respectivas concretan este extremo.

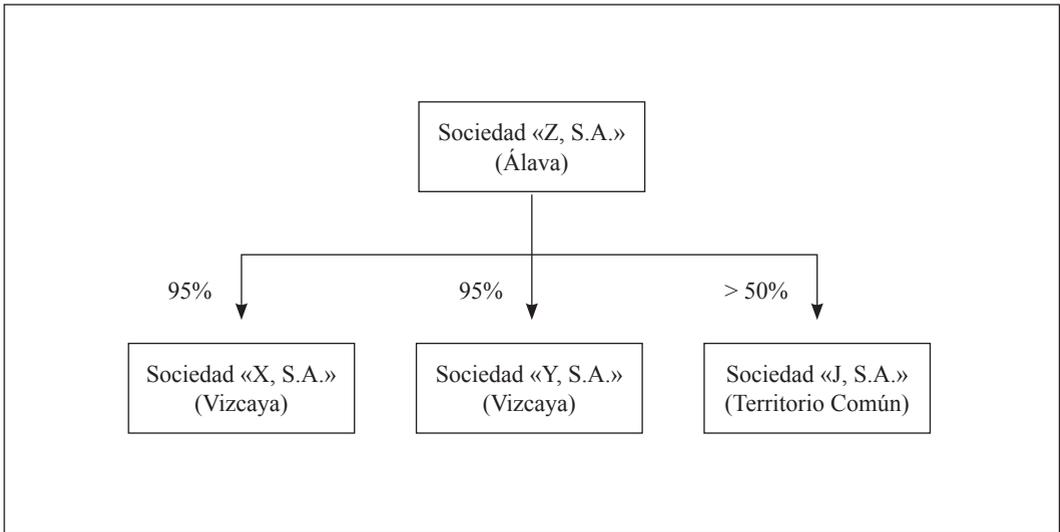
En definitiva:

- La sociedad «X, S.A.» tributará en 2003 a 2005 de conformidad con la Norma Foral Vizcaína (NF 3/1996, de 23 de junio) ya que tiene su domicilio fiscal en Vizcaya, su volumen de operaciones del ejercicio anterior es superior a 6.000.000 de euros y no realiza en Territorio Común el 75% o más de sus operaciones. En 2004, sin embargo, se aplica dicha normativa porque no supera los 6.000.000 de euros y su domicilio es Vizcaya.
- La sociedad «Y, S.A.» tributará en 2003 a 2005 de conformidad con la Norma Foral Vizcaína (NF 3/1996, de 23 de junio) porque no supera los 6.000.000 de euros ningún año y su domicilio fiscal es Vizcaya.
- La sociedad «Z, S.A.» tributa, en principio, conforme la normativa foral alavesa por estar allí su domicilio.

- La sociedad «J, S.A.» tributa conforme el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por tener su domicilio en Burgos y no realizar la totalidad de sus operaciones (de hecho ninguna) en territorio vasco.

En cuanto al IVA se refiere, nada que decir ya que la normativa es común en todo el territorio nacional.

En definitiva, el organigrama es el siguiente:



#### b) Competencia de exacción.

La competencia exaccionadora se regula en el artículo 15 del Concierto en lo referente al Impuesto sobre Sociedades que, en resumen, señala que la competencia para exaccionar el tributo es exclusiva o compartida. Exclusiva de uno u otro territorio en función del domicilio fiscal si no se superan los 6.000.000 de euros en el ejercicio anterior o compartida si se superan y, en este caso, en proporción al volumen de operaciones del propio ejercicio realizada en cada territorio donde se opera, de acuerdo con los puntos de conexión que se contemplan en el artículo 16.

En IVA la tributación responde a un esquema similar (arts. 27 y 28 Concierto Económico) si bien lo que se atribuye a cada Administración se hace no en proporción al volumen de operaciones sino al volumen de las contraprestaciones, excluido el propio IVA que corresponde a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Hay que tener en cuenta también que las declaraciones mensuales o trimestrales se atribuyen a uno u otro territorio en fun-

ción de los porcentajes del ejercicio anterior en tanto no se conozca el definitivo, sin perjuicio de su regularización posterior.

- La sociedad «X, S.A.» tributará en 2002 y 2003 de conformidad con las proporciones de tributación que se señalan en el enunciado con la excepción del año 2004 que habrá que regularizar en función de las ventas no declaradas.
- La sociedad «Y, S.A.» tributará de 2003 a 2005 exclusivamente en Vizcaya.
- La sociedad «Z, S.A.» tributa en proporción a su volumen de operaciones (IS) o de las contraprestaciones (IVA) que el enunciado no señala.
- La sociedad «J, S.A.» tributa íntegramente, en IVA y en Sociedades, a la AEAT.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la existencia de un grupo fiscal al que luego nos referiremos.

### c) Competencia inspectora.

En materia de Impuesto sobre Sociedades la competencia inspectora (art. 19 Concierto) va asociada a la competencia normativa del impuesto, esto es, según criterio domicilio y volumen de operaciones. Ahora bien, este mismo criterio no puede darse en IVA dado que la normativa es única, por ello, el artículo 29.seis del Concierto dispone la competencia en función de la tributación con la salvedad de los contribuyentes que tributen de forma compartida que serán inspeccionados según criterio de domicilio. Por excepción, cuando un sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75% o más de sus operaciones será competente para su inspección la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

Por ello, la Inspectora «M», a la que se le ha asignado el expediente, tiene competencia únicamente sobre la sociedad «X» e «Y», tanto en materia de IVA como de Sociedades. Al grupo luego nos referiremos.

Hechas estas precisiones previas procedemos a resolver las cuestiones que se plantean.

## 3.2. Procedencia de la regularización tributaria de los diferentes conceptos impositivos y períodos de liquidación, así como su contenido.

Sobre este apartado lo que se solicita es la determinación de si son correctas las actas incoadas, y si no lo son, cuáles deberían haberse incoado o formalizado.

Veamos una a una las diferentes opciones teniendo en cuenta que el enunciado nos plantea la regularización de los siguientes conceptos y períodos impositivos mediante la formalización de las correspondientes actas:

a) *Acta de disconformidad por el IVA del segundo trimestre de 2005 de la entidad «X, S.A.».*

La primera apreciación que hay que realizar respecto de la procedencia del acta incoada lo es en relación con la citación sobre los períodos objeto de comprobación.

Se cita a las sociedades «X» e «Y» por el IVA y concretamente por los períodos de liquidación de los años 2003, 2004 y primer y segundo trimestre del año 2005. Ahora bien, si tenemos en cuenta el volumen de operaciones realizado por la entidad «X, S.A.» en el año 2004, 14.000.000 de euros, y traemos a colación el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento del IVA, el período de liquidación debe coincidir con el mes natural. Así, dispone el apartado tercero del referido artículo 71 que *«El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los sujetos pasivos que a continuación se relacionan: 1.º Aquellos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 de euros.»*<sup>2</sup>. La citación es incorrecta o, al menos, imprecisa. Debieran haberse citado los períodos de liquidación correspondientes a los meses de enero a junio de 2005.

En coherencia con lo anterior, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento de Inspección (en adelante RI) aprobado por Decreto Foral 99/2005, se debe formalizar un acta por cada año natural cuando se comprueben todos los períodos de declaración y si no es así, es decir, la comprobación no se realiza en relación con todos los períodos de declaración correspondientes al año natural, se debe formalizar un acta por cada período de declaración comprobado<sup>3</sup>. Más adelante comentaremos los efectos de este error de procedimiento.

En cualquier caso, vamos a valorar los aspectos sustantivos que, en materia de IVA, son susceptibles de regularizarse dentro de los seis primeros meses del año 2005.

En particular, el enunciado nos señala que la entidad «X» ha transmitido en abril de 2005 a la entidad «Y, S.A.» los siguientes inmuebles repercutiendo expresamente el IVA consignándolo en su declaración sin proceder a su ingreso:

<sup>2</sup> El artículo 121 de la Norma del IVA entiende por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del impuesto. Por su parte, el Decreto Foral 108/1996, de 24 de septiembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas exige incluir en la declaración, con determinadas excepciones, las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios sujetas y no exentas en el IVA, como las no sujetas o exentas de dicho impuesto teniendo en cuenta que tratándose de operaciones sujetas y no exentas en el IVA, se debe declarar el importe total de las contraprestaciones, añadiendo las cuotas y recargos repercutidos o soportados por dicho impuesto.

<sup>3</sup> El artículo 50 del Reglamento General de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986 (en adelante RGI) no contempla una disposición similar.

1. Vivienda unifamiliar construida en 1999 y sita en La Galea (Getxo). Precio de transmisión 1,2 millones de euros, IVA no incluido.

De esta redacción no se deduce claramente si la vivienda es promovida por «X» o si se trata de una segunda o ulterior transmisión, aunque parece razonable presumir que dado que está construida en el año 1999 la vivienda ya ha sido usada.

En la hipótesis de que se trate de una vivienda construida por la propia entidad «X» será procedente el devengo del impuesto y su consiguiente repercusión al 7%, según preceptúa el artículo 91 de la Norma del impuesto, únicamente en la hipótesis de que una vez construida y acabada no ha sido posible su venta o se ha arrendado a la misma persona que la adquiere posteriormente o se destina a utilización propia por menos de dos años (art. 20.uno.22 tercer párrafo <sup>4</sup>).

Otra cuestión a tener en cuenta en la regularización de esta operación (también en las demás realizadas entre «X» e «Y») es la relativa a la base imponible ya que nos encontramos ante sociedades vinculadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, precepto al que expresamente se remite el artículo 79.5 a) de la Norma Foral 7/1994 del IVA. En aquel se señala que se considerarán personas o entidades vinculadas dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades y en este supuesto, recuérdese, «X» e «Y» están participadas en un 95% por «Z» con lo que ambas sociedades forman parte de un grupo consolidado (mercantil-contable). Ante esta situación la base imponible a efectos de IVA no puede ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas para el autoconsumo. En este caso, por tanto, el valor que tengan los bienes en el momento en que se efectúe la entrega. Sin embargo, no hay datos en el enunciado que nos permitan concluir que los 1,2 millones de euros sean precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, únicamente la lógica de los precios inmobiliarios en La Galea (Getxo) nos llevaría a una conclusión contraria y, por tanto, susceptible de regularizar.

Por lo tanto, la cuota a regularizar, devengada, declarada y no ingresada asciende en esta hipótesis a 84.000 euros.

Adicionalmente procede el gravamen por actos jurídicos documentados cuota gradual al que luego nos referiremos.

<sup>4</sup> Artículo 20.uno.22 párrafo tres Norma Foral 7/1994. «A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se considerará primera entrega la realizada por el promotor, que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.»

En la hipótesis de que el inmueble fuese objeto de una segunda o ulterior transmisión la operación estará sujeta pero exenta de IVA (art. 20.uno.22) y por aplicación de lo dispuesto en el artículo cuatro, apartado cuatro, de la norma del impuesto en coherencia con el artículo siete.cinco de la norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados estará plenamente sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas siendo el sujeto pasivo contribuyente la sociedad adquirente «Y, S.A.». Tendrá que liquidar el impuesto al 6% sobre el valor real del inmueble (72.000 €) sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención en los términos del artículo 20.dos de la Norma del IVA. Sin embargo, como luego se verá, la sociedad «Y» adquirente se encuentra en prorrata lo que excluye la renuncia a la exención.

2. Terreno rústico situado en Bermeo (Vizcaya) por un importe de 0,3 millones de euros, excluido IVA.

Este es un supuesto claro de exención de IVA ya que el artículo 20.uno.20 de la Norma del impuesto expresamente lo declara al decir que estarán exentas: «*Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público*». Cuestión distinta es el hecho de que el artículo 20.dos habilite la posibilidad de que el transmitente renuncie a la exención a instancia del adquirente, siempre que este tenga derecho a la deducibilidad total del impuesto. Ocurre, sin embargo, que el artículo 8 del reglamento condiciona la validez de la renuncia a la comunicación fehaciente al adquirente y a su justificación escrita y suscrita del adquirente de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducibilidad total del tributo, cosa que al parecer en esta ocasión no acontece.

En definitiva, no procede el devengo, la repercusión, y consiguiente declaración del tributo, y sí, por el contrario, se devenga el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que aun tratándose de un hecho imponible del IVA, por aplicación del artículo 4.4, y, dado que está exento, se produce la sujeción a este otro impuesto transmisivo.

3. Edificio de viviendas sito en la calle Astarloa (Bilbao) adquirido por la entidad en 2001, y transmitido ahora por un importe de 35 millones de euros, IVA excluido.

En este supuesto cabe hacer, en principio, idénticas apreciaciones que en el supuesto anterior, únicamente destacar que nos encontramos ante el supuesto de exención en IVA del artículo 20.uno.22 ya que se trata de una segunda o ulterior transmisión de edificaciones y, por tanto, plenamente sujeta al tráfico civil pero exenta del tráfico mercantil propio del IVA.

Ahora bien, el enunciado expresamente señala en relación con el edificio de viviendas que el adquirente «*lo va a someter a un proceso de rehabilitación integral*». De este tenor, cabe interpretar que se trata de un inmueble vendido para su inmediata rehabilitación por el adquirente tal y como

señala el propio artículo 20.uno.22. párrafo sexto b) entendiendo por rehabilitación, de acuerdo con el artículo 8 del reglamento que remite a estos efectos al propio artículo 20 de la Norma, «*las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.*». Y en este caso, la transmisión no está amparada por la exención. Se devengará, por tanto, un IVA del 7% sobre los 35 millones de euros de contraprestación, es decir, una cuota de 2.450.000 euros [únicamente sería aplicable el 16% si se tratase de un edificio de viviendas destinado a su demolición de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20.uno.22 párrafo sexto letra c) de la Norma del impuesto].

En la hipótesis de que el edificio se destine al arrendamiento de viviendas, actividad exenta limitada por aplicación del artículo 20.uno.23 de la norma de IVA, la ulterior transmisión de las viviendas fuera del período de regularización, en principio, estaría exenta por aplicación del artículo 20.uno.22, pero si se dan las circunstancias para la renuncia a la exención esta no tendría efecto ya que si bien no sería aplicable la precitada exención por segunda o ulterior transmisión, sí sería de aplicación la del artículo 20.uno.24 que establece, precisamente, la exención de las entregas de bienes que han sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas en virtud de alguna de las exenciones del propio artículo 20 y que, por mor del cual, el sujeto pasivo transmitente no ha tenido derecho total o parcial a la deducción del impuesto soportado en la adquisición.

Al margen de lo anterior, en este supuesto se devengará, asimismo, el gravamen fijo y gradual del concepto actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recuérdese que en materia de cuota gradual (0,5% sobre el valor declarado) los requisitos que fija el artículo 29 de la Norma del impuesto (NF 3/1989) para que se devengue son <sup>5</sup>:

- Que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales.
- Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Que contengan actos o contratos inscribibles en un registro público ya sea el de la Propiedad, Mercantiles, la Oficina Española de Patentes y Marcas, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión...
- Y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a operaciones societarias o a transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, hay que tener en cuenta que el sujeto pasivo de este concepto tributario lo es el adquirente del bien o derecho.

<sup>5</sup> En similares términos se manifiesta el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en territorio común si bien no contempla otros registros que no sean el mercantil y de la propiedad o el de la propiedad industrial.

4. Conclusión. ¿Acta y expediente sancionador o informe de delito?

La regularización por este concepto tributario supone la consignación de un IVA devengado y no ingresado de 2.534.000 euros. (Acogiendo la hipótesis más favorable a la tributación por IVA.)

Por la parte del impuesto soportado, aunque el enunciado nada dice, debe considerarse la existencia de la regla de prorata, ya que dentro de las operaciones realizadas las hay exentas limitadas, esto es, que no originan el derecho a la deducción (art. 94 NF IVA *a sensu contrario*). Ahora bien, dado que la prorata, bien sea especial o general, se determina para cada año natural deberemos aplicar el porcentaje provisional (definitiva del año anterior) y las actas que, en su caso, se incoen deberán tener el carácter de previas [art.16.3 b) RI]<sup>6, 7</sup>.

Cuestión distinta es el hecho de que, a tenor del elevado volumen de las cifras no ingresadas, nos encontremos ante un presunto delito contra la Hacienda pública de los tipificados en el artículo 305 del Código Penal. Recordemos que este precepto considera delictiva la elusión del pago de tributos por importe superior a 120.000 euros, si bien es requisito imprescindible que exista ánimo de defraudar en el proceder del obligado tributario.

Por tanto, si se dan los elementos configuradores del tipo penal, no procede la formalización de acta y sí la elaboración del pertinente informe de delito. Veamos esta cuestión.

A nuestro juicio, y aun siendo prudentes dados los pocos datos que a este respecto aporta el enunciado, nos inclinamos por pensar que puede existir tal ánimo de defraudar por el mero hecho de no ingresar conscientemente la cuota espontáneamente declarada, es decir, no obsta que el sujeto pasivo u obligado tributario haya declarado espontáneamente, es necesario que además realice el ingreso de la deuda.

Este es también el parecer del Tribunal Supremo que en diversos pronunciamientos, entre otros el de la reciente STS 17/2005, de 3 de febrero, o la STS 133/2002, de 15 de julio, según la cual «Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber, que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y que la administración tributaria, en uno y otro caso, al fin, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley», ha considerado que la declaración sin ingreso no puede ser considerada como regularización a los efectos del artículo 305.4 del Código Penal.

<sup>6</sup> Artículo 16. Carácter de las actas. «3. Procederá a la incoación de un acta con el carácter de previa, además de en los casos a que se refiere el apartado anterior; en los siguientes supuestos: b) Cuando se formalice un acta por el Impuesto sobre el Valor Añadido antes de la fijación del porcentaje de prorata definitivo que se establezca en función de las operaciones realizadas en el año natural».

<sup>7</sup> El RGI no contempla expresamente esta circunstancia.

Ahora bien, cabe preguntarse ¿puede realmente existir ánimo de defraudar, dolo, cuando expresamente el obligado informa a la Administración de su deuda? La respuesta debe ser claramente afirmativa, ya que en estos casos la fase de defraudación, si existe, se suele trasladar del ámbito de la determinación de la deuda al de la recaudación de la misma.

Este supuesto pone de manifiesto un hecho trascendente, cual es el diverso tratamiento de la regularización en vía administrativa o en vía penal, pues la primera a diferencia de la jurisdiccional no empece aun no existiendo ingreso. Así lo dispone el artículo 184.3 de la vigente Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia –en adelante NFGT– (en parecidos términos el art. 179.3 de la Ley 57/2003 General Tributaria –en adelante LGT–) al decir que *«Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria mediante la presentación de declaraciones o autoliquidaciones sin requerimiento previo de la Administración tributaria no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas. Tampoco incurrirán en responsabilidad los que voluntariamente subsanen, sin requerimiento previo de la Administración tributaria, las declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquellas. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se entenderá sin perjuicio de los recargos e intereses de demora que pudieran proceder y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes.»*

En el caso que nos ocupa hay además otro elemento de distorsión, como es el hecho de que se está regularizando un período inferior al anual, lo que en el IVA es, sin duda, un elemento importante a tener en cuenta. No olvidemos que el artículo 305.2 del Código Penal al referirse a tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica dispone que debe estarse a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, y aunque en el caso que nos interesa el importe de la defraudación ya excede con mucho los 120.000 euros de defraudación, nada obsta a que, aunque resulte meramente hipotético en este caso, se produzcan, antes de finalizar el año, importes de IVA a deducir que minoren la referida cifra no ingresada por debajo del umbral penal o, incluso, que el saldo final resulte a devolver o a compensar.

En conclusión, no cabe, por mor de un básico principio de prudencia, la paralización de actuaciones y elaboración del preceptivo informe a los efectos del artículo 185 de la NFGT (ídem LGT) sino la incoación de la pertinente acta de inspección con el carácter de previa del período abril de 2005.

Desde un punto de vista práctico, hay que matizar que una vez presentada la declaración-liquidación sin ingreso se inicia la recaudación en vía ejecutiva con los recargos e intereses correspondientes<sup>8</sup>. La posterior inclusión en plan de inspección e inicio del procedimiento, en principio, no debe paralizar esta vía si bien los ingresos que se obtengan tendrán el carácter de «a cuenta» de la liquidación definitiva que pueda resultar del procedimiento de comprobación e investigación.

<sup>8</sup> El régimen de recargos regulado en la Norma Foral 2/2005 es sustancialmente diferente del establecido por la LGT. *Vid.* artículos 27 y 28 y artículo 60 de la Norma Foral 2/2005.

b) *Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 de la sociedad «X, S.A.».*

Sin perjuicio de que luego hagamos apreciaciones en relación con los aspectos procedimentales de la iniciación de actuaciones y de la procedencia o incorrección de la citación, lo primero que hay que traer a colación es el hecho de que respecto del ejercicio 2003 la sociedad «X, S.A.» ha presentado declaración-liquidación por este concepto impositivo «sin proceder a ingresar cuota alguna del Impuesto sobre Sociedades ni a solicitar devolución de ningún tipo».

Posteriormente se dice que la entidad «Z, S.A.» ha presentado declaración modelo 220 correspondiente al grupo fiscal formado por las entidades «Z», «X» e «Y».

No dice el enunciado dónde se ha realizado el ingreso de la cuota correspondiente al impuesto del grupo pero sí que se ha hecho.

De los restantes datos que a lo largo del enunciado se aportan veremos que es más que discutible la propia existencia del grupo fiscal. Por ello, lo primero que debemos abordar es la cuestión de la configuración del grupo y de la competencia inspectora sobre el mismo o, en su caso, sobre las sociedades individualmente consideradas.

1. Hipótesis de la existencia de grupo fiscal.

El problema que aquí se plantea no es baladí ni de fácil resolución dados los escasos datos que, sobre el mentado grupo, se aportan.

Si partimos de la hipótesis de que efectivamente existe grupo y de que se han cumplido todos los requisitos y las formalidades que la norma exige para la tributación consolidada, la competencia exaccionadora vendrá dada por la norma de aplicación respectiva, es decir, la Inspectora «M», partiendo de lo dispuesto en el artículo dos de la Norma Foral 3/1996, de 23 de junio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Vizcaya a cuyo tenor «3. *El régimen de tributación de los grupos fiscales regulado en esta Norma Foral será de aplicación a aquellos en los que a la sociedad dominante, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 anterior, le sea de aplicación esta Norma Foral y siempre que a todas las sociedades dependientes les sea de aplicación la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los Territorios Históricos. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a normativa de territorio común.*», considerará, dado que la cabecera del grupo es, en principio, alavesa, que es de aplicación la norma del Impuesto sobre Sociedades del respectivo territorio y, por ende, la competencia inspectora lo es de la Hacienda de Álava. Téngase en cuenta que el artículo 2.tres de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades en Álava es exactamente del mismo tenor que la vizcaína (*vid.* NF 24/1996, de 5 de julio) al igual que el artículo 135 bis relativo a la inspección del impuesto, que expresamente atribuye la competencia inspectora a la Diputación Foral de Álava cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en Álava, excepto en relación con los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de

6.000.000 de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en Territorio Común el 75% o más de su volumen de operaciones.

No olvidemos que si existe el grupo, este tiene la consideración de sujeto pasivo de conformidad con los artículos 7 y 72 de las respectivas Normas Forales reguladoras del tributo (Ídem normativa de Territorio Común).

En conclusión, bajo esta hipótesis, el acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 incoada a la sociedad «X, S.A.» es improcedente por un doble motivo:

- Se ha presentado declaración consolidada del ejercicio 2003 y, por tanto, aun siendo competente, nunca procedería la incoación de un acta por el Impuesto sobre Sociedades de una sociedad del grupo individualmente considerada.
- La Hacienda Foral vizcaína no es Administración competente para la inspección del impuesto del grupo fiscal cuya cabecera o dominante es alavesa.

Podríamos calificarla de nula de pleno derecho si origina un acto administrativo ya que este habrá sido dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o el territorio.

Otra hipótesis plausible dados los contundentes datos del enunciado (volumen de operaciones de la dominante íntegramente realizado en Territorio Histórico de Vizcaya, sociedades miembros vizcaínas, presentación de declaraciones únicamente en Vizcaya) es interpretar que la verdadera gestión efectiva y dirección de los negocios se realiza en Vizcaya y que realmente se trata de un grupo vizcaíno. No olvidemos que la norma exige a la sociedad dominante del grupo comunicar los acuerdos de adopción del régimen a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación, e igualmente exige comunicar la composición del grupo fiscal para dicho período, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas del mismo.

Más adelante nos detendremos en analizar las diferentes contingencias fiscales que se producen en el seno del grupo indicando la regularización que a nuestro juicio sería procedente bajo esta hipótesis de competencia fiscal vizcaína.

En cualquier caso la entidad «J» domiciliada fiscalmente en Burgos quedaría excluida del grupo fiscal foral (amén de que su participación no llegue al mínimo del 75%) ya que en este sentido el Concierto Económico es claro al señalar en su artículo 20.dos que *«Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.»*

## 2. Hipótesis de la NO existencia de grupo fiscal.

Una de las cuestiones a considerar desde un punto de vista práctico es el hecho de que la sociedad «Z» cabecera del grupo presenta el modelo 220 e ingresa el importe correspondiente ante la Hacienda Foral vizcaína. Este hecho por sí solo implica que los órganos de gestión han asignado al grupo el correspondiente número y puede inducir a los órganos de inspección a creer que la citación como grupo es procedente. Cierto es que el enunciado no dice que se cita a la cabecera pero, indudablemente para llegar a la formalización de actas al grupo, ha debido existir una comunicación directa con la representante del grupo, que no es otra que la sociedad dominante del mismo.

Esta tesis de la efectiva comprobación del grupo por parte de la inspectora «M» y partiendo de los datos aportados sobre ventas declaradas e imputadas, sin duda, pone de manifiesto, tanto en el ejercicio 2003 como en el 2004, que las declaraciones presentadas son incompletas o inexactas y si tales declaraciones, además, son un reflejo de lo que la empresa ha contabilizado, nos encontramos sin duda, también, ante sustanciales incumplimientos de las obligaciones contables. En definitiva, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 87 de la Norma Foral 3/1996<sup>9</sup>, concurre en nuestro caso causa determinante de la pérdida del régimen de consolidación fiscal con efecto en el propio período impositivo de incumplimiento.

A nuestro juicio, es esta la respuesta más acorde con el enunciado por lo que el acta por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 a la sociedad «X, S.A.» es, sin duda, procedente, no así el acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004 ya que la pérdida de condición de grupo se produce, según se deduce del apartado E.2) del enunciado, en el propio ejercicio 2003 y, por ende, también en el 2004.

Habrà, por tanto, que formalizar actas, en su caso, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 de la sociedad «X» y por el ejercicio 2003 y 2004 de la sociedad «Y».

### *c) Acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal del ejercicio 2004.*

Ya hemos comentado la posibilidad de que exista grupo fiscal y que el mismo sea, por hipótesis, de la competencia de la Hacienda Foral de Álava, no procediendo, por tanto, regularización alguna por este concepto. No obstante, cabe la posibilidad, a la luz del enunciado, de atribuir la competencia a la Hacienda Foral vizcaína. Por ello, vamos a analizar, bajo la presunción de que existe grupo, los diferentes aspectos susceptibles de regularizar que se deducen del enunciado del supuesto.

La base imponible del grupo inicialmente declarada es de 10.000.000 de euros y sobre la misma, se dice, no se han realizado eliminaciones intergrupo.

<sup>9</sup> Ídem artículo 80 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo «El régimen de consolidación fiscal se perderà por las siguientes causas:

- a) La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria determinan la aplicación del régimen de estimación indirecta.
- b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.»

A estos efectos es importante recordar que la normativa sobre la materia, en particular el artículo 78 de la Norma Foral 3/1996 (71 LIS), configura la base del grupo por agregación de los siguientes conceptos:

- Las bases imposables individuales (antes de compensaciones –bases previas–) de las sociedades del grupo fiscal.
- Las eliminaciones.
- Las incorporaciones de las eliminaciones de ejercicios anteriores.
- La compensación de las bases imposables negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los conceptos anteriores resultase positiva.
- Las bases imposables negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad.

Téngase en cuenta, sobre este último aspecto, que de la base imponible positiva a compensar de cada sociedad individualmente considerada deben excluirse los ingresos por dividendos o participaciones en beneficios que gozan del derecho a la deducción por doble imposición interna del 100% para evitar que se produzcan supuestos de desimposición.

Por último resta indicar, que las eliminaciones a que la norma hace referencia se van a determinar de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

1. Dividendos satisfechos por las dependientes a la dominante.

Según reza el enunciado apartado 1.E.1), la entidad «X, S.A.» ha satisfecho un dividendo a sus socios durante el ejercicio 2004 por importe de 175.000 euros, y la entidad «Y, S.A.» ha satisfecho otro dividendo a sus socios por importe de 600.000 euros, si bien, todos los beneficios de los que proviene este último dividendo se generaron antes de que los actuales socios de la entidad «Y, S.A.» adquirieran su participación.

El Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, en su artículo 42, relativo a la eliminación de dividendos, señala que se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo, y añade que estos dividendos serán eliminados considerándose reservas de la sociedad perceptora.

No obsta lo anterior el hecho de que los dividendos deriven de beneficios generados con anterioridad a la incorporación al grupo de las respectivas sociedades. Piénsese que tales beneficios han pasado a formar parte de los fondos propios de las sociedades que los generaron por lo que forman parte de sus reservas. Reservas que, en su caso, habrán sido compradas por la adquirente de la participación. Lo que se consigue con la eliminación es que tales reservas no se conviertan de nuevo en beneficios tributables en sede del grupo.

Sin embargo, puede existir diferencia en el hecho de que el dividendo derive de beneficios obtenidos bajo la pertenencia al grupo y el que resulta de reservas acumuladas con anterioridad a la pertenencia al grupo. En este segundo caso, puede darse la circunstancia de que el reparto de reservas origine una minoración del valor teórico que obligue a la dotación de una provisión de la cartera por parte de la receptora del dividendo. En tal circunstancia el dividendo no origina el derecho a la deducción por doble imposición por cuanto la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determina la integración de renta en la base imponible o, como es el caso, produce una depreciación en el valor de la participación a efectos fiscales.

Si se da esta circunstancia, la propia normativa reguladora del régimen de consolidación (art. 79.4 NFIS o 72.3 LIS) prevé que no se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales de las entidades que formen parte del grupo fiscal.

La eliminación procedente asciende en sede del grupo por tanto a la cifra de  $- 175.000 \text{ €} \times 95\% = - 166.250 \text{ €}$ .

## 2. Discrepancias entre datos declarados e imputados por terceros.

En relación con esta cuestión el enunciado punto 1.E.2) nos plantea una situación en la cual las ventas imputadas por la sociedad «Y, S.A.» exceden de las declaradas en 13,343 millones de euros, 10 de ellos en concepto de prestaciones de servicios realizados a la sociedad dominante del grupo fiscal y no declaradas por la prestadora de los servicios. Por otro lado, a la sociedad «Z» se le imputan ventas por importe de 15.000.000 de euros superiores a las declaradas.

A nuestro juicio, y sin perjuicio de lo ya referido en relación a la causa determinante de la pérdida del régimen de consolidación, la regularización procedente pasaría por incorporar a la base imponible individual de la sociedad independiente «Y, S.L.» y a la dominante «Z, S.L.» los correspondientes ingresos previamente neteados del IVA (16% ya que toda las operaciones son de asesoramiento técnico) asociado a las operaciones, ya que así se declaran en el modelo 347 de operaciones con terceras personas.

Asimismo, procede la correspondiente eliminación de resultados por operaciones internas de servicios que ascienden a 10.000.000 de euros, si bien, con los datos aportados la operativa no es posible dado que conforme a lo dispuesto en el artículo 39 del decreto de consolidación, el importe a diferir o eliminar se determina por diferencia entre el precio de venta del servicio y el coste del mismo, dato, este último, que no se aporta.

Cabría pensar que, dado que se ha consignado un ingreso en la sociedad dependiente, ha de computarse el correspondiente gasto que supone el servicio para la dominante receptora del mismo, si es que esta no lo hubiese hecho. Sin embargo, esto no es así ya que la base imponible del grupo se obtiene por agregación de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo componen. Así, si la dominante no ha consignado el correspondiente gasto en su contabilidad y, en consecuencia, en su base imponible, el actuario tampoco puede hacerlo por su vinculación al principio de inscripción contable consagrado en el artículo 20 de la Norma Foral reguladora del tributo (art. 19 LIS).

### 3. Provisiones por depreciación de participaciones de las dependientes.

Nos dice el apartado 1.E.3) que la sociedad «Y» obtiene pérdidas en 2004 de 2.000.000 de euros y que «Z» dota la correspondiente provisión. Haciendo abstracción del efecto que los 10.000.000 de euros de ingresos no declarados pueda tener en el valor de la cartera, que, sin duda, dejaría sin sentido la provisión, vamos a analizar el tratamiento de la referida provisión que supone de hecho un doble reconocimiento de las pérdidas, el efectivo y real en sede de la sociedad que obtiene tales pérdidas y el financiero que tiene por objeto reconocer el menor valor de la cartera en el balance de la sociedad inversora, lo que se hace a través de la referida dotación del gasto que supone la provisión.

Para ello traemos a colación el artículo 27 apartado tercero del mencionado decreto de consolidación según el cual se deben eliminar, en todo caso, con carácter previo al proceso de eliminación inversión-fondos propios, las correcciones valorativas hechas a la inversión en las dependientes que sean posteriores a su pertenencia al grupo.

En consecuencia, tanto en uno como en otro caso el gasto por importe de 1,90 millones de euros (95% de las pérdidas) debe regularizarse. Procede, por tanto, eliminar el gasto e incrementar la base consolidada en el referido importe.

Adicionalmente, la sociedad «Z», dado que adquirió la participación en «Y» a valor teórico, debiera haber dotado la correspondiente provisión por la depreciación que implica la distribución de reservas. El enunciado no deja claro que tal provisión exista en la cuenta de resultados de la dominante. Si así fuese, procedería la eliminación correspondiente.

### 4. Compensación de bases imponibles negativas.

En fin, la base imponible del grupo resultará de las siguientes magnitudes:

Concepto	Importe	Observaciones
B.I. Declarada individual «Z»	7.000.000,00	
B.I. Declarada individual «X»	5.000.000,00	
B.I. Declarada individual «Y»	- 2.000.000,00	
<b>Σ Bases individuales</b>	<b>10.000.000,00</b>	
Ajuste Ventas imputadas «Z»	12.931.034,48	ajuste a la base individual
Ajuste Ventas imputadas «Y»	11.502.586,21	ajuste a la base individual
Eliminación dividendos	- 166.250,00	
Eliminación provisión cartera en «Y»	1.900.000,00	
Eliminación provisión dividendo «Y»	570.000,00	
Eliminación resultado diferido	0,00	No consta
<b>Base imponible previa</b>	<b>36.737.370,69</b>	
Base imponible negativa de «Y» (1998)	- 1.000.000,00	Inicialmente no compensable
<b>Base imponible consolidada</b>	<b>35.737.370,69</b>	

Hay que tener presente que los ajustes de ventas se hacen presuponiendo que todas las operaciones llevan un IVA repercutido del 16%, es decir, no había operaciones no sujetas exentas o a tipos reducidos. Y, por supuesto, no se ha considerado la eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.

Obsérvese que el enunciado nos dice, en referencia a la base imponible negativa de «Y» del año 98, que fue compensada con la base consolidada, sin embargo, la normativa (art. 78 NFIS o 71 LIS) establece como límite, para la compensación de las bases imponibles pendientes de compensación anteriores a la pertenencia al grupo, la base individual de la sociedad que pretende la compensación. En el planteamiento inicial la base imponible individual de «Y» es negativa por lo que inicialmente no cabría la compensación. Ahora bien, dado que la misma ha sido incrementada con beneficios no declarados la posibilidad de compensación surge de forma sobrevenida.

*d) Actas de disconformidad por el IVA del año 2003 de la sociedad «X, S.A.», de 2004 de la sociedad «Z, S.A.» y de 2004 de la sociedad «Y, S.A.».*

La sociedad «X», presenta un diferencial de ventas imputadas-declaradas en el ejercicio 2003 de 8.000.000 de euros, señalando el enunciado que esta diferencia se corresponde con operaciones no declaradas por los contribuyentes pero contrastadas con las pruebas correspondientes siendo, en todos los casos, prestaciones de servicio de asesoramiento técnico localizadas en el domicilio fiscal de la entidad.

No concreta el enunciado si esas ventas imputadas que difieren en 8.000.000 de euros son IVA incluido o han sido facturadas sin IVA. En este sentido, la interpretación no es sencilla dado que el propio enunciado en referencia al ejercicio 2003 indica que el volumen de operaciones de la sociedad «X», es de 5.000.000 de euros y las operaciones declaradas en el modelo 347 son igualmente de 5.000.000 de euros.

El concepto de volumen de operaciones a que tenemos que atender es el que se deriva del concierto económico que no coincide exactamente con el que definen el artículo 121 de la Ley del IVA ni con el importe de ventas con ingresos que debe declararse en el modelo 347. El volumen de operaciones tal y como se define en el concierto equivale al *«importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad»*. En definitiva cualquier interpretación puede ser válida. Por simplicidad entendemos que los 8.000.000 adicionales son netos de IVA.

Lo mismo cabe decir respecto de la sociedad «Z», si bien en este caso las ventas imputadas ascienden a 29.000.000 de euros declarándose únicamente 14 e igualmente los servicios a que responden lo son de asesoramiento técnico. La regularización en cualquier caso sería del mismo tenor, si bien hay que destacar la falta de competencia de la Inspectora «M» sobre la sociedad «Z, S.A.».

En relación con la sociedad «Y» el planteamiento de la regularización es idéntico pero con distintas cifras, si bien en relación con el IVA soportado no se aportan datos más allá de las com-

pras o pagos declarados o imputados. Debe destacarse el hecho de que la entidad se dedica tanto al arrendamiento de locales y viviendas como a la financiación a terceros y, concretamente en 2004, ha facturado por arrendamiento de locales 475.000 euros, por arrendamiento de viviendas 532.000 euros y ha obtenido ingreso por financiación de 650.000 euros.

La actividad de arrendamiento de locales ya que es una actividad plenamente sujeta lleva aparejado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la misma no así el arrendamiento de viviendas, operación exenta limitada, lo que origina la aplicación de la regla de prorata.

Las operaciones de financiación son algo más problemáticas puesto que aunque la sentencia EDM [Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta) de 29 de abril de 2004] deja claro que «... en la medida en que la concesión de préstamos... se consideran prestaciones de servicios comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede señalar que tales actividades están exentas del IVA en virtud del artículo 13, parte B, letra d), números 1 y 5, de dicha Directiva», y que «... cuando la empresa de que se trata efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva establece que la prorata de deducción que se ha de aplicar al importe del IVA soportado debe calcularse de conformidad con el artículo 19 de dicha Directiva», establece determinadas excepciones sobre las operaciones accesorias. Así dispone que «Es preciso examinar, por consiguiente, si la concesión de préstamos..., exentas en virtud del artículo 13, parte B, letra d), números 1 y 5, de la Sexta Directiva, constituyen operaciones accesorias a efectos de su artículo 19, apartado 2, segunda frase, en cuyo caso esta última disposición establece que, a la hora de calcular la prorata de deducción, han de excluirse tales operaciones. A este respecto, procede señalar que, en el marco de la aplicación del artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, un aumento de la cuantía del volumen de negocios relativo a las operaciones que no conlleven el derecho a la deducción, conduce a la disminución del importe del IVA que el sujeto pasivo puede deducir. La no inclusión de determinadas operaciones accesorias en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorata de deducción, conforme al artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, tiene por objeto neutralizar los efectos negativos que para el sujeto pasivo tiene dicha consecuencia inherente al referido cálculo, para evitar que estas operaciones lo falseen y garantizar así el respeto del objetivo de neutralidad que el sistema común de IVA garantiza. En efecto, como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 21 de la sentencia Régie dauphinoise, antes citada, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la obtención de tales resultados no implique ningún empleo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, sólo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción... A este respecto, es preciso destacar que la magnitud de los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva puede constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva. Sin embargo, el hecho de que tales operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquellas como "operaciones accesorias" en el sentido de dicha disposición. En efecto, como ha señalado acertadamente la Comisión, en una situación como la del litigio principal, en la que la actividad de prospección tiene una rentabilidad sólo a medio plazo incluso puede revelarse no rentable y el volumen de negocios relativo a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción puede resultar, en consecuencia, muy limitado, la inclusión de dichas operaciones por razón

*únicamente del volumen de los ingresos que producen tiene como efecto, precisamente, falsear el cálculo de la deducción... De lo anterior se deriva que la concesión anual de préstamos... han de considerarse operaciones accesorias en el sentido del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, en la medida en que estas operaciones sólo suponen una utilización muy limitada de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA. A este respecto, aunque la magnitud de los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva pueda constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido de dicha disposición, el hecho de que tales operaciones generan ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquellas como "operaciones accesorias"».*

A nuestro juicio, tal accesoriedad no existe en el caso que nos ocupa constituyendo actividad principal junto con la del arrendamiento, por lo que los 650.000 euros de intereses forman parte de la regla de prorrata que se cifra en 28,66%  $\approx$  29%.

Operaciones con derecho a deducción = 475.000

Total operaciones = 1.657.000
-------------------------------

Ahora bien, el que se haya determinado la prorrata general del conjunto de actividades no obsta a que el régimen de deducciones debe configurarse sobre la existencia de sectores diferenciados de actividad. Así, por un lado, el sector de arrendamiento tiene un porcentaje de prorrata del 48%. Por otro lado, el sector de concesión de préstamos es 0% de prorrata. Ambas actividades tienen un CNAE distinto si bien no existe un porcentaje de deducción superior en 50 puntos porcentuales. Por otro lado, cabe advertir que por aplicación del artículo 9.1 c) de la Norma del IVA, llegado el caso, las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de *factoring* se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

Por último, y como fácilmente se puede observar, en todos los supuestos analizados la cuota resultante excede con mucho los 120.000 euros que cifra el Código Penal como límite objetivo de la configuración del tipo del delito contra la Hacienda pública. A ello no referimos a continuación.

### **3.3. Actuaciones procedimentales que debería iniciar la Inspectora de Finanzas en relación con incidencias fiscales detectadas.**

En este apartado únicamente destacamos la necesidad de solicitar por parte de la actuario la ampliación de actuaciones al Inspector-Jefe en relación con «X» e «Y» y en referencia a la regularización que procede de los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las operaciones de transmisión de los inmuebles del apartado 1.A).

Asimismo, procede, en todos aquellos casos en los que presuntamente se ha cometido un delito contra la Hacienda pública (la totalidad de las regularizaciones), la paralización del expediente administrativo (la no incoación, en su caso de expedientes sancionadores) y su remisión al Ministerio Fiscal, tal y como ordena el artículo 185 de la NFGT (180 LGT) al decir «*Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*»

### **3.4. Juicio de conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspectoría de Finanzas y reflejadas en el planteamiento anterior.**

#### *a) Informe del Servicio de Tributos Indirectos que motiva la inclusión en el Plan de Inspección.*

El apartado 1.C) del planteamiento señala que en la primera comparecencia el actuario hace entrega al contribuyente de una copia del informe del Servicio de Tributos Indirectos que motiva la inclusión en el Plan, donde se da explicación detallada de su contenido al contribuyente advirtiéndole de la posibilidad de formular alegaciones.

Sobre ese particular hay que manifestar que efectivamente como señala el reglamento de inspección (art. 23), los Planes de Inspección tienen carácter reservado y no podrán ser objeto de publicidad, añadiéndose a continuación que los motivos por los que se acuerda la inclusión o exclusión de los obligados tributarios de los Planes de Inspección o la modificación de los mismos no forma parte del expediente administrativo correspondiente a los procedimientos de comprobación e investigación que resulten de los mismos.

En este mismo sentido abunda la STS de 4 de octubre de 2004 al decir en su fundamento de derecho segundo que «*La Sala reitera que la inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente y que no es recurrible en vía económico-administrativa, ni tampoco jurisdiccional. No sólo por razón de su especial carácter de reservado y confidencial, sino porque sólo son recurribles, ..., "los actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión", que no es el caso de autos, pero, a su vez, el acto de inclusión referido tampoco es susceptible de recurso potestativo de reposición.*»

Lo anterior, a mi juicio, no obsta a que la inspectora actuaria, si lo considera oportuno y dado que las actuaciones inspectoras van a versar sobre hechos puestos de manifiesto en el referido informe, lo ponga en conocimiento del contribuyente, toda vez que se trata de datos aportados por el contribuyente o por terceros que obran en poder de la Administración tributaria. En definitiva, aunque el motivo de inclusión en el Plan de Inspección es reservado, en este caso, y dado que viene

originado por un informe con abundantes datos sobre la situación del contribuyente, de una u otra forma esos datos, que van a originar una regularización, deben incorporarse al mismo. Por tanto, el proceder de la acturia es ajustado a Derecho.

Por otro lado, en relación con la posibilidad de que se formulen alegaciones, el propio procedimiento de investigación contempla la posibilidad de trámite de alegaciones con carácter previo a la emisión del acto. Así dispone el artículo 152.3 de la LGT que *«En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar»*. Sin perjuicio de ello, con carácter general, las diligencias que se extiendan en el procedimiento de comprobación e investigación deben contener entre otros extremos las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones (art. 97 NFGT o art. 99 LGT) y, sin duda, deben ser tenidas en cuenta tengan o no efecto final en la regularización propuesta.

#### *b) Inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.*

Según indica el planteamiento del ejercicio, las actuaciones de comprobación e investigación traen causa en una inclusión en el Plan de Inspección que se acuerda con carácter de general. Posteriormente, las citaciones que se fechan el 20 de septiembre de 2005 son notificadas fehacientemente el 21 de septiembre, estableciendo la personación del sujeto pasivo o de su representante en las oficinas de la Hacienda Foral el día 30 de septiembre los 2005 para el inicio de actuaciones.

Las citaciones adolecen de algunas irregularidades, así en primer lugar se cita por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2003 a 2005. Es patente, sin embargo, que este último período impositivo no puede ser objeto de comprobación e investigación dado que ni siquiera el período impositivo ha concluido. A nuestro juicio se trata de una irregularidad no invalidante, es decir, de un error material susceptible de corregirse en cualquier momento (art. 228 NFGT o art. 220 LGT) que no invalida, por tanto, la eficacia de las citaciones. No olvidemos que éstas son actos de trámite y que tal error no produce indefensión.

Por otro lado, también son objeto de citación respecto al IVA los períodos de liquidación correspondientes a los años 2003, 2004 y primer y segundo trimestres del año 2005.

Del tenor del enunciado parece desprenderse que los períodos de liquidación que se citan son trimestrales, al menos los del ejercicio 2005, de ahí el acta de disconformidad del segundo trimestre de 2005. Hemos comentado que la sociedad «X, S.A.» en el ejercicio 2004 tiene un volumen de operaciones a los efectos del artículo 121 de la Norma del impuesto superior a los 6.000.000 de euros. Este hecho implica que los períodos de declaración del ejercicio 2005 en lo atinente al IVA son mensuales, por tanto, si lo que se cita son períodos trimestrales la citación sería irregular. En nuestra opinión, este dato es irrelevante, obsérvese que se citan los períodos de liquidación del primer y segundo trimestre del 2005, independientemente de que estos sean mensuales o trimestrales. Cosa distinta es que la regularización del segundo trimestre 2005 sea improcedente. El órgano administrativo competente para dictar el acto, al amparo del artículo 42 del RI, acordará la anulación del acta,

reponiendo, cuando proceda, las actuaciones al momento en que se incurrió en los defectos apuntados o instándose, en su caso, nuevamente el inicio del procedimiento inspector <sup>10</sup>.

Por último, el hecho de que entre la fecha de citación efectiva y la fecha de personación para inicio de las actuaciones no transcurran al menos 10 días no invalida la citación realizada que tendrá todos los efectos jurídicos particularmente la interrupción de la prescripción, pero el sujeto podrá no comparecer o alegar no disponer de la documentación que no deba estar a disposición de la inspección sin que constituya, resistencia, obstrucción, excusa o negativa. La actuaria, por tanto, deberá requerir de nuevo a los contribuyentes, como así hace, y el transcurso de ese tiempo no constituirá dilación imputable al obligado tributario.

*c) Negativa a facilitar copias de las escrituras de transmisión de inmuebles. Derecho a no autoinculparse.*

Sin duda es una cuestión recurrente la negativa de los contribuyentes a facilitar información en los procedimientos y actuaciones de la Administración tributaria, en particular de la inspección de los tributos.

Las actuaciones de colaboración y aportación de documentación se encuentran taxativamente enunciadas en la LGT (art. 29), esto es, se configuran como obligaciones *ex lege* y su desatención es constitutiva de infracción tributaria, particularmente, y por lo que aquí interesa, infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, salvo que pueda alegarse que se trata de documentos que ya han sido aportados. No olvidemos que el artículo 34 h) de la LGT garantiza a los contribuyentes el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentran en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Ahora bien, recientemente se ha abierto un debate doctrinal bastante interesante relativo a la incidencia que el derecho a no inculparse contemplado en el artículo 24.2 de la Constitución pueda tener en el ámbito del procedimiento administrativo tributario y, particularmente, si este culmina con la correspondiente remisión del expediente al Ministerio Fiscal por la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Son emblemáticas, en este sentido, las Sentencias 18/2005 y la 68/2006 del Tribunal Constitucional dictadas en resolución de sendos recursos de amparo derivados de sentencias condenatorias por delitos fiscales. La STC 68/2006 reproduciendo los esquemas de la anterior señala lo siguiente: *«A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (en adelante, CEDH), nuestra Constitución sí menciona específicamente en su ar-*

<sup>10</sup> En parecidos términos el artículo 60.3 del RGI dispone que *«Si el Inspector-Jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado anterior. El interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes, dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones, en los quince días siguientes se dictará la liquidación que corresponda».*

título 24.2 los derechos a "no declarar contra sí mismos" y a "no confesarse culpables" que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5). En particular, hemos afirmado que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable "son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable" [SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3 b); 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4 a); 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6]. Y hemos declarado asimismo que los citados derechos "entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación" (STC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5).

... la vulneración del derecho a no autoincriminarse se habría producido, en esencia, porque, no habiéndosele informado de su derecho a no declarar contra sí mismo desde el inicio del procedimiento inspector que se siguió en relación con él, la documentación que proporcionó bajo coacción en el curso de dicho procedimiento fue empleada finalmente para condenarle por la comisión de varios delitos contra la hacienda pública.»

Si no entiendo mal este último párrafo, el Alto Tribunal condiciona la validez de la documentación obrante en el expediente administrativo, al menos si posteriormente concurre un delito fiscal, a la previa advertencia al inicio de las actuaciones de que puede negarse a aportar la documentación que se requiere, en el ejercicio de su derecho a no declarar contra uno mismo.

Debe destacarse, sin embargo, y así lo manifiestan ambas sentencias, que cuando el procedimiento inspector se refiere a una persona jurídica societaria y dado que el presunto imputado siempre va ser una persona física, sea el administrador u otro, los requerimientos realizados a aquella no vulneran el derecho a no autoinculparse. La pregunta que inmediatamente surge es la atinente a la traslación de estos mismos argumentos al procedimiento sancionador administrativo el cual, como es sabido, se nutre de los principios del procedimiento sancionador penal.

#### d) *Discrepancias entre compras y ventas declaradas e imputadas.*

No es desconocido que uno de los instrumentos más utilizados en la práctica de las comprobaciones e investigaciones tributarias es el cruce de información derivado, como es el caso, de las obligaciones genéricas de aportación de documentación impuestos por la LGT y normas de desarrollo.

En este caso se nos plantea la existencia de importantes diferencias entre los importes declarados por los contribuyentes y los declarados, sobre todo, por sus clientes o deudores derivados de la declaración de operaciones con terceros (modelo 347).

Nos apunta el enunciado que el actuario solicita aclaración sobre tales discrepancias. En ese sentido el tenor del artículo 106 de la NFGT (108 LGT) es claro al decir que «*Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 92 y 93 de esta Norma Foral (93 y 94 LGT) que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta Sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.*»

Se torna, por tanto, imprescindible este paso para contrastar la realidad de los datos obrantes en el expediente. En definitiva, es correcto el proceder de la actuario solicitando al contribuyente inspeccionado para que se posicione sobre los referidos datos de suerte que ante una falta de explicación sobre tales discrepancias proceda a requerir a los terceros declarantes la justificación de los datos declarados.

e) *Comunicación de ampliación de actuaciones.*

- Hipótesis de existencia inicial del grupo y que es de competencia vizcaína.

Según el apartado C) del planteamiento en su anteúltimo párrafo, la actuario amplía actuaciones a la entidad «Z, S.A.» y al grupo fiscal en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, abarcando los mismos ejercicios ya citados a las otras entidades del grupo, todo ello con la preceptiva autorización del Inspector-Jefe.

A nuestro juicio tal proceder puede adolecer de ciertas incorrecciones cuando no de vulneraciones de la normativa vigente. En primer lugar, bajo la hipótesis de existencia del grupo con efectos desde el ejercicio 2002, No sería necesaria la citación para comprobación e investigación de los ejercicios 2003 y 2004 de las sociedades pertenecientes al grupo.

De conformidad con el artículo 72 de la NFIS (65 LIS), es el grupo fiscal quien tiene la consideración de sujeto pasivo del tributo. Este mismo precepto señala que las actuaciones de comprobación e investigación frente a la entidad dominante o frente a cualquier otra del grupo con conocimiento formal de la dominante en este último caso, interrumpen, en lo atinente al grupo fiscal, los plazos de prescripción.

Lo anterior parece contradecirse con lo que manifiesta la Circular 1/1998, de 1 de diciembre, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, sobre procedimientos de inspección de grupos de sociedades (en la actualidad, dejada sin efecto por Instrucción 2/2006, de 9 de junio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sobre planificación y coordinación de las actuaciones del procedimiento de inspección de los grupos que tributan en régimen de consolidación fiscal), al decir que las sociedades tanto dominante como dependientes, siguen teniendo la consideración de sujetos pasivos del impuesto, ya que están sujetos a todas las obligaciones tributarias derivadas del régimen individual de tributación, excepción hecha del pago de la deuda tributaria y si bien la representación a efectos de las actuaciones de comprobación e

investigación atinentes al grupo la ostenta la dominante, también es cierto, que las actuaciones de comprobación e investigación se pueden realizar directamente sobre las sociedades dependientes.

A nuestro juicio, ambos planteamientos son, sin embargo, perfectamente compatibles, toda vez que la consideración de sujeto pasivo del grupo únicamente excluye a las sociedades miembros del grupo de la obligación de ingreso y, sin embargo, el procedimiento de comprobación e investigación tiende a determinar la deuda tributaria ya que su objeto es comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procede, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Por lo que, si del mismo puede derivar una nueva cuantificación de la deuda tributaria, es imprescindible que la citación de comprobación e investigación se haga al sujeto pasivo a través de la dominante o a uno de sus miembros, siempre que en este último caso, conste fehacientemente el conocimiento por parte de la dominante del grupo fiscal.

De lo anterior se deduce:

Primero. Que existiendo grupo, las notificaciones iniciales a las sociedades «X» e «Y» no producen los efectos de las citaciones de comprobación por cuanto no son conocidas por la dominante y, aun siéndolo, no se refieren al grupo.

Segundo. En cuanto sociedades individuales y dado que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades es necesaria su inclusión en el Plan de Inspección aunque ya lo estén en su consideración de grupo, si bien como ya se ha señalado, no es necesaria más que una única citación.

Tercero. Si posteriormente, y como a nuestro juicio sucede en este caso, procede la inaplicación del régimen por incumplimiento de las normas de información o por aplicación del régimen de estimación indirecta, todas deben estar ya incluidas en el Plan de Inspección y la citación inicial al grupo debe considerarse como citación a todas y cada una de las sociedades integrantes del mismo, sin perjuicio de que a efectos de otros impuestos, como el IVA, sea necesaria la citación individual a la sociedad respecto de la que se quiera comprobar este u otros tributos de declaración individual.

Cuestión distinta es la intervención del Inspector-Jefe quien autoriza la citación de comprobación a la dominante, en cuanto sociedad individual, y al grupo. A la vista del RI (Decreto Foral 99/2005) este proceder es cuestionable ya que de conformidad con su artículo 22.dos «*Las propuestas de inclusión de obligados tributarios en los planes de inspección serán tramitadas a través de la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica, para su elevación al Director General de Hacienda*» si bien son elaboradas por el Inspector-Jefe <sup>11</sup>.

- Hipótesis de la existencia de grupo siendo competencia de la Hacienda de Álava.

En este caso, tanto las inclusiones en el Plan como las citaciones al grupo y a la cabecera del mismo son nulas de pleno derecho por falta de competencia (art. 225 NFGT o art. 217 LGT).

<sup>11</sup> En el ámbito de la AEAT *vid.* artículo 19 del RGI.

### 3.5. Expedientes sancionadores, infracciones y posibles sanciones.

Dado que en la mayoría de los casos expuestos la cuantía defraudada excede con mucho de la cifra de intervención penal y el ánimo doloso es difícilmente eludible, entendemos que no procede la incoación de expediente sancionador alguno por las diferentes actuaciones.

Únicamente es destacable el supuesto de regularización del IVA de 2005 de la sociedad «X» que hemos entendido que no origina responsabilidad administrativa, sin perjuicio de los recargos e intereses.

Sí procede, sin embargo, a nuestro juicio incoar expediente sancionador por la falta de colaboración en la aportación de datos y la falta de comparecencia a los requerimientos de la Inspección.

La infracción se tipifica como «Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» (art. 209 NFGT o art. 203 LGT) y la sanción en ambos casos puede ser de multa pecuniaria fija de 300 euros ya que no se ha comparecido y no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.