

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

JOSÉ BARRIO BONDÍA
ALFONSO GARCÍA TAVARES
EVA MARTÍN DÍAZ
FERNANDO SALAZAR
Profesores del CEF

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria de 17 de noviembre de 2006. Resolución de 14 de junio de 2006 (BOE de 30 de junio)].

Extracto:

DESARROLLAMOS, a continuación, el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado (Resolución de 14 de junio de 2006, BOE del 30).

A lo largo del dictamen, estructurado en 8 partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA e ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y, también, a aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

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

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

Sumario

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

Parte 2.^a Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Parte 3.^a Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.

Parte 4.^a Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Parte 5.^a Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.

Parte 6.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de Inspección de Tributos.

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación Tributaria.

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se facilita en las páginas siguientes debe elaborarse un dictamen relativo a los diversos ámbitos de índole tributaria, mercantil, civil, etc., que se solicitan.

El dictamen se desglosa o estructura en las 8 partes siguientes:

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

Deben tenerse en cuenta y considerarse los siguientes criterios y requisitos:

- Los diversos apartados del dictamen son autónomos e independientes entre sí; la única correlación entre ellos es la derivada de la información básica que se facilita en el siguiente número II.
- La normativa de aplicación de cada apartado, de índole tributaria o de otros ámbitos jurídicos, es la vigente en los períodos, ejercicios o fechas que se especifican; en caso de inexistencia de referencias temporales, la vigencia normativa es la fecha de hoy.

- Cada apartado del dictamen debe atenerse estrictamente, en su formación, a las exigencias expuestas al final de cada enunciado, obviando otras posibles cuestiones implícitas en el mismo.
- Finalmente, no se precisa ni requiere el cálculo o cuantificación de bases o cuotas tributarias, tanto en los apartados relativos a la calificación de situaciones jurídico-tributarias, como en los de índole procedimental.

II. INFORMACIÓN BÁSICA, COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

- El dictamen se refiere a una persona física que es titular de acciones representativas del capital social de diversas entidades mercantiles, de variada configuración.
- La persona física obtiene rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario y del ejercicio de actividades profesionales.
- La citada persona física participa en el capital social de 2 entidades mercantiles que gestionan y administran su patrimonio: una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) y una sociedad inmobiliaria cuyo objeto social es la promoción inmobiliaria y la compraventa de inmuebles, así como el alquiler de viviendas y locales comerciales.
- Dichas participaciones mayoritarias se instrumentan a través de una sociedad *holding*, titular de las acciones de las entidades del apartado anterior.
- Asimismo, la persona física es titular mayoritaria del capital de una entidad mercantil, sociedad limitada, cuya actividad es la construcción de obra civil.
- Finalmente, participa en el capital de otra sociedad limitada, que realiza una actividad industrial con compras a proveedores de la Unión Europea y de terceros países.

Parte 1.^a

1. La empresa *holding* ha nombrado a todos los miembros de los órganos de administración de las dos sociedades constituidas para la gestión y administración del patrimonio de la persona física.
2. En la sociedad de responsabilidad limitada cuya actividad es la construcción de obra civil, y de acuerdo con sus estatutos, el órgano de administración está formado por dos administradores mancomunados –la persona física y su cónyuge– este último solicitó por su cuenta el NIF de la sociedad a la Administración Tributaria y su petición fue desestimada.
3. En la constitución de la citada sociedad de responsabilidad limitada la persona física aportó un inmueble adquirido por su sociedad de gananciales mediante un contrato de compraventa formalizado en documento privado.

Debe responderse a las siguientes cuestiones:

- a) ¿Qué consecuencias tiene desde el punto de vista contable lo expuesto en el punto 1?
- b) ¿Ha sido correcta la decisión de la Administración Tributaria según lo expuesto en el punto 2?
- c) De acuerdo con lo expuesto en el punto 3, ¿puede la persona física aportar a la sociedad el inmueble a título de propiedad?
- d) ¿Es suficiente la intervención de la persona física para la aportación de este bien a la sociedad mercantil?
- e) ¿Qué requisitos exige la válida constitución de una SICAV en lo relativo al capital social?

Parte 2.^a

La persona física del supuesto al objeto de confeccionar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2005, dentro del plazo de presentación de la declaración acudió a las oficinas de la Agencia Tributaria solicitando información sobre diferentes fuentes de renta que obtienen él y su familia; las actividades, operaciones y cuestiones planteadas son las siguientes:

1. La persona física trabaja como arquitecto, por cuenta ajena, teniendo cedido un vehículo de la empresa para fines laborales, visitas a las diferentes obras y también, si lo precisa, puede utilizarlo para usos particulares. Teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas, el porcentaje de utilización del vehículo para fines laborales de la empresa se estima en un 60%.
2. Asimismo tiene un despacho profesional dedicado a la arquitectura y durante el ejercicio 2005 adquirió para dicho despacho diverso material, entre otro, dos ordenadores portátiles por un precio unitario de 2.100 €.
3. Por otra parte, la persona física es miembro de varios Consejos de Administración, percibiendo por su asistencia a los mismos un total anual de 12.000 €.
4. Finalmente, la citada persona física adquirió el 1 de enero de 2000 en Bolsa un paquete de acciones por un importe equivalente de 6.010,12 €; el 31 de enero de 2005 las donó a su hijo con ocasión de la entrega de diplomas de fin de carrera. El valor de las acciones, en tal fecha y según cotización en el mercado oficial, ascendió a un importe de 7.520,00 €.
5. Su esposa trabaja como asalariada en una empresa que forma parte de un grupo de sociedades; en enero de 2004 el grupo le hace entrega de forma gratuita de 100 títulos de acciones por valor de 10.000 € dentro de la política retributiva general del grupo. La esposa, ante la subida de precio de las acciones, decidió venderlas en diciembre de 2005.

Debe responderse, para cada una de las 5 cuestiones expuestas y de forma independiente, respecto de su calificación jurídico-tributaria y al alcance y modalidad de tributación en el IRPF.

Parte 3.^a

1. La sociedad de inversión de capital variable (SICAV) del supuesto no cotiza en Bolsa y su único accionista es la sociedad *holding*. A la hora de efectuar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, el Administrador de la sociedad constata las siguientes circunstancias ocurridas durante el último ejercicio de referencia:

- La sociedad ha percibido dividendos de sociedades extracomunitarias por importe de 30.000,00 € brutos, que han soportado, en sus países de origen, una retención del 15 por 100.
- Durante el ejercicio se han producido rentas positivas y negativas, por enajenación de valores mobiliarios, de 75.000,00 € y 90.000,00 €, respectivamente.
- Ha repartido a la sociedad *holding* dividendos por importe de 100.000,00 € a los que no ha sometido a retención a cuenta.

2. Se dispone de la siguiente información de la sociedad limitada del supuesto, que realiza una actividad industrial, en la que la persona física participa en un 50 por 100:

- En los primeros días del ejercicio actual se realizó una mejora en una de las cadenas de fabricación cuyo precio de adquisición, hace seis ejercicios, fue de 150.000,00 €. Durante los cinco ejercicios anteriores la empresa ha aplicado el coeficiente máximo de amortización (12%) por lo que la amortización acumulada, a 31 de diciembre del ejercicio anterior, ascendía a 90.000 €. El importe de la mejora ha sido de 30.000,00 €, pero no alarga la vida útil de la cadena. En el ejercicio actual la empresa pretende seguir aplicando el mismo porcentaje de amortización del 12 por 100.
- Dentro de la Cartera de Valores, la sociedad posee la siguiente Cartera de Títulos de Renta fija, todos ellos con cotización oficial:

Título	Ejercicio anterior Cotización 31-12	Ejercicio actual Cotización 31-12
Sociedad A	125.000	150.000
Sociedad B	250.000	200.000
Sociedad C	175.000	150.000
Sociedad D	250.000	210.000

- La cuenta de tributos, a 31 de diciembre, refleja adeudados los siguientes importes:

Impuesto sobre Sociedades	25.000
Intereses de demora por aplazamiento solicitado en el ejercicio	1.200
Impuesto sobre el Valor Añadido (soportado)	75.000
IBI de los inmuebles afectos	6.700

- Durante el ejercicio, la sociedad transmitió a título lucrativo un solar afecto, con un coste de adquisición contabilizado de 27.000 €; su valor de mercado se estima en 35.000 €.

Debe procederse a la calificación y tratamiento de las operaciones efectuadas o contabilizadas por las entidades enumeradas en los dos apartados anteriores, a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Parte 4.^a

1. La sociedad inmobiliaria en la que participa la persona física del supuesto a través de la sociedad *holding* ha realizado, entre otras, la siguiente operación: ha adquirido un terreno a un particular, sobre el que, una vez urbanizado por la misma sociedad inmobiliaria, está construyendo un edificio de 30 viviendas, 30 oficinas, 10 locales comerciales y 120 plazas de aparcamiento, cuyo destino no tiene todavía específicamente determinado, pudiendo ser destinado a la venta o al alquiler o parcialmente a una u otra finalidad.

La actividad inmobiliaria por cuenta propia –que abarca la promoción inmobiliaria y la compraventa de inmuebles– se enclava en el grupo 70.1 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, mientras que el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia está incardinado en el grupo 70.2 de dicha Clasificación.

La actividad principal de la sociedad, dedicada a la promoción inmobiliaria y a la compraventa y alquiler de inmuebles, es la de alquiler de inmuebles que supone el 90 por 100 del total de la actividad; a su vez, dentro de la actividad principal, se destaca que el 40 por 100 de la misma consiste en el arrendamiento de viviendas y el resto al arrendamiento de oficinas y locales comerciales.

2. La sociedad limitada que realiza una actividad industrial adquiere mercancías (recipientes, barriles, depósitos y envases de otros tipos) a proveedores que se encuentran fuera del territorio comunitario, así como a proveedores comunitarios, para su tratamiento y venta posterior en nuestro país.

Las operaciones consisten en adquirir fuera de España los elementos de los envases industriales y ensamblarlos en nuestro país, para su venta posterior en el territorio español; el porcentaje de adquisiciones intracomunitarias es del 80 por 100, mientras que el resto se adquiere fuera de la UE.

Debe responderse a las siguientes cuestiones:

- a) Respecto del apartado 1, describir de forma concisa las consecuencias fiscales de las operaciones descritas y especialmente los aspectos relativos a la sujeción y deducibilidad de las cuotas y de la aplicación de la regla de prorrata, tanto respecto de la concreta operación descrita de promoción inmobiliaria como en relación a la sociedad por sus actividades habituales o corrientes.

- b) Respecto del apartado 2, exponer y razonar de forma sucinta en relación con el IVA, la determinación del sujeto pasivo, el devengo del impuesto en las adquisiciones, su deducibilidad, el devengo en las ventas y, asimismo, los demás elementos esenciales del impuesto en las operaciones citadas.

Parte 5.^a

1. La sociedad limitada cuya actividad es la construcción de obra civil compra vehículos y maquinaria de obras públicas a una empresa norteamericana radicada en Detroit (USA) a través de un agente de ventas que el fabricante tiene en Madrid.

La mercancía es enviada por vía marítima a Valencia en condiciones «CIF Valencia» por un importe (x) que incluye los intereses por pago aplazado a un año (y) y la comisión de venta del agente en España (z).

Los vehículos y maquinaria objeto de la importación son los siguientes:

- Una grúa automotriz que dispone de dos motores independientes, un motor de grúa y un motor de propulsión del vehículo; cada uno de los motores se suministra de su propio depósito de carburante, totalmente independientes.
 - Una pala cargadora de cadenas que no dispone de autorización para circular por vías públicas.
 - Un microbús de catorce plazas para el desplazamiento de los obreros a las zonas de obras.
2. La persona física y socio mayoritario, con motivo de la proximidad de las fiestas de Navidad, quiere realizar un regalo a cada uno de los componentes de los consejos de administración de las empresas en las que participa; con tal motivo ha decidido adquirir 50 cajas (12 botellas cada caja) de whisky en una destilería de Edimburgo.

Debe responderse a las siguientes cuestiones:

- a) Determinar razonadamente la base imponible del impuesto o impuestos que habrá de liquidar en la Aduana para la importación a consumo de los citados vehículos y la maquinaria.
- b) Determinar razonadamente la sujeción de los citados vehículos y maquinaria al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- c) Analizar la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado por los vehículos importados con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.
- d) Exponer las distintas posibilidades que la normativa en materia de Impuestos Especiales ofrece a la persona física para realizar la adquisición del apartado 2.

Parte 6.^a

1. La sociedad limitada cuya actividad es la construcción de obra civil presenta, sin existir requerimiento previo de la Administración Tributaria, las siguientes autoliquidaciones:

- El 31 de enero de 2006, declaración (modelo 110) de retenciones e ingresos a cuenta del último período del ejercicio 2004, con resultado negativo.
- El 31 de enero de 2006, declaración trimestral de IVA por el cuarto trimestre (modelo 300) del ejercicio 2003, con resultado a ingresar por importe de 3.000 €.
- El 31 de enero de 2006, declaración trimestral de IVA, por el cuarto trimestre (modelo 300) del ejercicio 2005, con resultado a compensar por importe de -5.000 €.
- El 31 de enero de 2006, declaración-resumen anual de IVA (modelo 390) correspondiente al ejercicio 2005.

El 28 de febrero de 2006 la sociedad presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación del IVA, cuarto trimestre del ejercicio 2005 (modelo 300), solicitando la devolución pertinente.

2. La persona física del supuesto presentó el 18 de junio de 2005 declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2004. El 10 de marzo de 2006, una vez tramitado el oportuno procedimiento, los órganos de gestión de la Administración Tributaria le notifican liquidación provisional de fecha 6 de marzo, por el referido impuesto y ejercicio, por un importe a ingresar de 10.000 €.

La referida liquidación viene motivada por unas prestaciones abonadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social y no declaradas por el obligado tributario; el importe de dicha liquidación fue ingresado en el plazo estipulado en el artículo 62.2 de la LGT.

El 12 de julio de 2006 el Instituto Nacional de la Seguridad Social declara improcedente la percepción de las rentas que motivaron la liquidación anterior, ordenando su reintegro; el acuerdo adoptado, transcurrido el plazo oportuno, adquiere firmeza al no ser recurrido.

El 28 de julio de 2006 el obligado tributario presenta recurso contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de marzo, solicitando se le reintegre el importe de 10.000 € ingresado en exceso por las referidas prestaciones.

Deberá responderse, respecto de ambos apartados 1 y 2, analizando y fundamentando las posibles actuaciones a realizar por los órganos competentes de Gestión Tributaria de la Administración y, en su caso, por el obligado tributario, a la vista de las potenciales decisiones administrativas adoptadas.

Parte 7.^a

La sociedad inmobiliaria del supuesto está siendo objeto de un procedimiento de inspección, con el objeto de comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, habiéndose notificado el inicio de las actuaciones el 6 de julio de 2005.

El 10 de noviembre de dicho año se notifica al obligado tributario un acuerdo del Inspector-Jefe por el cual se amplía el plazo de duración de las actuaciones, por otros quince meses; en dicho acuerdo, la Inspección justifica la ampliación del plazo en el hecho de que la sociedad inmobiliaria ha ocultado en sus declaraciones los ingresos correspondientes a una de las promociones de viviendas que desarrolla.

El obligado tributario interpone recurso de reposición contra el acuerdo de ampliación de plazo alegando, entre otras cuestiones, que el supuesto en el que la Inspección se apoya para acordar tal ampliación no se encuentra entre los incluidos en la normativa vigente y que, por lo tanto, la adopción de tal acuerdo administrativo supone directamente la caducidad del procedimiento, por lo cual solicita se den por terminadas las actuaciones inspectoras.

Debe responderse a las siguientes cuestiones:

- a) Fundamentar y valorar la actuación inspectora en el trámite de la ampliación del plazo, la vía del recurso planteada por la entidad y los argumentos alegados.
- b) En el supuesto de que continúen las actuaciones inspectoras y se supere su plazo máximo de duración, indicar los efectos y consecuencias de índole jurídico-tributaria derivados de tal situación.

Parte 8.^a

La sociedad de responsabilidad limitada cuya actividad es la construcción de obra civil tiene pendiente de pago la liquidación de un acta por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2003 por importe de 600.000 € y notificada el 5 de junio de 2005. El órgano de recaudación competente de la AEAT, dictada providencia de apremio y no habiendo sido ingresada la deuda dentro del plazo de pago señalado en período ejecutivo, procedió a embargar un inmueble valorado en 300.000 €, único bien conocido de la sociedad. La diligencia de embargo tiene fecha de 20 de julio de 2006 y se notificó al deudor el 22 de julio de 2006. Asimismo se cursó mandamiento al Registro para que anotara el embargo, trámite efectuado con la letra «B», dado que ya existía inscrito un embargo previo acordado por un Juzgado como consecuencia de juicio ejecutivo ordinario instado por un banco como consecuencia del impago de las cuotas de un préstamo por importe de 400.000 €.

El juicio se había iniciado el 2 de enero de 2004 y posteriormente el Juzgado notificó al órgano de recaudación el señalamiento de la subasta para el 20 de diciembre de 2006, teniéndose a su vez conoci-

miento de que existía anotado otro embargo con la letra «C», emitido por un Juzgado de lo Social como consecuencia del impago del sueldo correspondiente a los últimos 30 días de trabajo de unos trabajadores por importe de 20.000 €; el sueldo reclamado era dos veces el salario mínimo interprofesional.

Asimismo y de las investigaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria se puso de manifiesto que, al poco de iniciarse la actuación inspectora, la sociedad deudora transmitió, como aportación no dineraria a otra sociedad de responsabilidad limitada de reciente constitución, otros dos inmuebles valorados en 6.000.000 de €; tras la aportación citada, la sociedad deudora consiguió una posición mayoritaria en el capital de la nueva sociedad. Posteriormente, la sociedad deudora enajenó las acciones a la persona física del supuesto a un precio inferior al de aportación y aplazado a fecha de 20/2/2015. Se significa que el administrador de la sociedad deudora es persona física y que la AEAT desconoce la existencia de otros bienes. Asimismo, desde enero de 2006 la sociedad deudora ya no realiza ninguna actividad.

Debe responderse con un informe motivado sobre las actuaciones que ha de desarrollar la AEAT en orden a la consecución del cobro del crédito tributario.

SOLUCIÓN

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

a) El hecho de que la empresa *holding* nombre a todos los miembros de los órganos de administración de las dos sociedades constituidas para la gestión y administración del patrimonio de la persona física, de las que también detenta todas las acciones (dato este extraído de la información básica, común a todos los apartados), provoca, desde el punto de vista contable, que estemos ante un grupo de sociedades. Así, establece el artículo 42 del Código de Comercio que existe un grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con esta en alguna de las siguientes situaciones:

- Posea la mayoría de los derechos de voto.
- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

- Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

El mismo precepto dispone que toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados. En aquellos grupos en que no pueda identificarse una sociedad dominante, esta obligación recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

La sociedad dominante deberá incluir en sus cuentas consolidadas no solo a las sociedades por ella directamente dominadas, sino también a las sucesivamente dominadas por estas, cualquiera que sea el lugar del domicilio social de ellas.

La Junta General de la sociedad dominante designará a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

Las cuentas consolidadas habrán de someterse a la aprobación de la Junta General ordinaria de la sociedad dominante simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los accionistas de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad dominante los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

Podemos asimismo subrayar que el artículo siguiente del Código de Comercio, el 43, regula las circunstancias en que las sociedades integrantes no estarán obligadas a efectuar la consolidación, salvo que alguna de ellas haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado bursátil.

- b) Según el artículo 139 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, la administración de estas sociedades podrá confiarse a un órgano unipersonal o a un órgano pluripersonal, cuyos miembros actuarán solidaria o mancomunadamente. La representación de la sociedad y la certificación de los acuerdos sociales corresponderá, caso de existir varios administradores mancomunados, a dos cualesquiera de ellos.

Por otra parte, el artículo 10 del Real Decreto 338/1990, en relación con la asignación del Número de Identificación Fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, señala:

- «1. Las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria deberán solicitar la asignación de un Número de Identificación Fiscal.

2. Cuando se trate de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que vayan a realizar actividades empresariales o profesionales, deberán solicitar su Número de Identificación Fiscal antes de la realización de cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, de la percepción de cobros o el abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. En todo caso, la solicitud se formulará dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español.
3. La solicitud se efectuará mediante la presentación de la oportuna declaración censal de alta regulada en el artículo 7 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios (...).
4. La Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente asignará el Número de Identificación Fiscal en el plazo máximo de 10 días, y podrá asignarse a personas jurídicas o entidades en período de constitución. El Número de Identificación Fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad tendrá carácter provisional mientras la entidad interesada no haya aportado copia de la escritura pública o documento fehaciente de su constitución y de los estatutos sociales o documento equivalente, así como certificación de su inscripción, cuando proceda, en un registro público. En ningún caso el Número de Identificación Fiscal provisional o definitivo se asignará a personas jurídicas o entidades que no aporten, al menos, un documento debidamente firmado en el que los otorgantes de aquel manifiesten su acuerdo de voluntades para la constitución de la persona jurídica o entidad de que se trate. En cualquiera de los casos, el firmante de la declaración censal de solicitud deberá acreditar que actúa en representación de la persona jurídica, entidad sin personalidad, o colectivo que se compromete a su creación».

Pues bien, poniendo en conexión los dos preceptos citados anteriormente, habiendo solicitado el NIF de la sociedad solo uno de los dos administradores mancomunados, es correcta la decisión de la Administración Tributaria desestimando la petición, puesto que no ha quedado acreditada de forma válida la representación de la sociedad.

- c) El inmueble fue adquirido por la sociedad de gananciales mediante un contrato privado de compraventa formalizado en documento privado.

Siempre que además de la formalización del contrato, haya existido tradición de la cosa vendida, la sociedad de gananciales habría adquirido válidamente la propiedad del inmueble, puesto que el Derecho español recoge la teoría del título y el modo, al disponer el artículo 609 del Código Civil que: «La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la Ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción».

Sin perjuicio de lo anterior, también prevé el mismo cuerpo legal, en su artículo 1.280, que, entre otros, deben formalizarse en documento público los actos y contratos que tengan por

objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.

Puesto que la compraventa del inmueble se ha formalizado en documento privado, cualquiera de los contratantes podría hacer uso de la facultad regulada en el artículo 1.279 del Código Civil según el cual «si la Ley exigiere el otorgamiento de escritura u otra forma especial para hacer efectivas las obligaciones propias de un contrato, los contratantes podrán compelerse recíprocamente a llenar aquella forma desde que hubiese intervenido el consentimiento y demás requisitos necesarios para su validez».

El problema que se suscita si la compraventa no se documenta en escritura pública es la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad (así dispone el artículo 3 de la Ley Hipotecaria que para que puedan ser inscritos el título traslativo del dominio deberán estar consignados en escritura pública) y, consecuentemente, el verse privado de la protección que supone la inscripción en tal Registro público, de forma tal que, como contempla el artículo 34 de la Ley Hipotecaria, si un tercero de buena fe llegara a adquirir la propiedad del inmueble de personas que en el Registro aparezcan con facultades para transmitirlo, el tercero sería mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después se anule o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en el Registro.

Además posteriormente el bien inmueble es objeto de aportación no dineraria a una sociedad.

Pero la sociedad no podría inscribir el inmueble a su nombre si previamente no figurase inscrito el mismo a favor del aportante: así resulta del artículo 20 de la Ley Hipotecaria, cuando dispone que para inscribir o anotar títulos por los que se transmitan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos, añadiendo que en el caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, los Registradores denegarán la inscripción solicitada.

d) Siendo el régimen económico-matrimonial el de gananciales, NO es suficiente la intervención solo de la persona física para la aportación de este bien a la sociedad mercantil, de acuerdo con los siguientes preceptos del Código Civil:

- Artículo 1.375, según el cual, en defecto de pacto en capitulaciones, la gestión y disposiciones de los bienes gananciales corresponde conjuntamente a los cónyuges.
- Artículo 1.377, que a lo anterior añade que para realizar actos de disposición a título oneroso (como lo es una aportación no dineraria) sobre bienes gananciales, se requerirá el consentimiento de ambos cónyuges.
- Artículo 71, que afirma que ninguno de los cónyuges puede atribuirse la representación del otro sin que le hubiere sido conferida.

e) La Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva establece en su artículo 9.3 que el capital de las sociedades de inversión habrá de estar íntegramente suscrito y desembolsado desde su constitución, y se representará mediante acciones. Podrán emitirse diferentes series de acciones que se diferenciarán por las comisiones que les sean aplicables. Las acciones pertenecientes a una misma serie tendrán igual valor nominal y conferirán los mismos derechos. Asimismo, cada una de estas series recibirá una denominación específica, que irá precedida de la denominación de la sociedad y, en su caso, del compartimento. Dichas acciones podrán estar representadas mediante títulos nominativos o mediante anotaciones en cuenta.

Dicho precepto ha sido desarrollado por el artículo 50 del Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003; en el mismo se dispone, en cuanto al capital social y para la válida constitución de las SICAV:

- El capital mínimo desembolsado de las SICAV será de 2.400.000 € y deberá ser mantenido mientras la sociedad figure inscrita en el registro.
- El capital inicial deberá estar íntegramente suscrito y desembolsado desde el momento de la constitución de la sociedad.
- El capital estatutario máximo no podrá superar en más de 10 veces el capital inicial.
- En el caso de SICAV por compartimentos, cada uno de los compartimentos deberá tener un capital mínimo desembolsado de 480.000 €, sin que, en ningún caso, el capital total mínimo desembolsado sea inferior a 2.400.000 €.
- Las acciones representativas del capital estatutario máximo que no estén suscritas, o las que posteriormente haya adquirido la sociedad, se mantendrán en cartera hasta que sean puestas en circulación por los órganos gestores. Las acciones en cartera deberán estar en poder del depositario. El ejercicio de los derechos incorporados a las acciones en cartera quedará en suspenso hasta que hayan sido suscritas y desembolsadas.
- Las aportaciones para la constitución del capital social se realizarán exclusivamente en dinero, valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial o en los demás activos financieros que, de acuerdo con las reglas de cada institución, resulten aptos para la inversión o para dar cumplimiento al principio de liquidez. Las aportaciones de valores y demás activos financieros estarán sujetas a las normas sobre la política de inversión establecidas en dicho reglamento.

PARTE 2.^a ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

NOTA PREVIA: La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en la fecha de realización de este ejercicio (17 de noviembre de 2006) era la contenida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Real

Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRPF), y su Reglamento, aprobado mediante el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

No obstante, a partir del 1 de enero de 2007 resulta de aplicación la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y su Reglamento aprobado mediante Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Así las cosas, hemos considerado oportuno hacer referencia a ambas normativas al contestar esta parte del supuesto.

1. Estamos ante un rendimiento del trabajo en especie (constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda).

La renta en especie se valorará, en el supuesto de utilización de vehículos, en el 20 por 100 anual del coste para el pagador, incluyendo todos los tributos que graven la operación. Si el vehículo no es propiedad de la empresa, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

Como estamos ante un caso de utilización mixta o parcial, para fines particulares y para desarrollar funciones en la empresa, solo procede imputar retribución en especie en la medida en que el trabajador tenga la facultad de disponer del vehículo para fines particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva.

Por lo tanto, en el presente supuesto, la valoración de la retribución en especie será el resultado de aplicar el porcentaje afectado a los fines particulares (el 40%) al 20 por 100 del coste de adquisición o del valor de mercado según el caso.

Todo ello de acuerdo con los artículos 47 del TRLIRPF y 43 de la Ley 35/2006.

Además, sobre la retribución en especie del trabajo deberá practicar el pagador el correspondiente ingreso a cuenta (al mismo porcentaje que el de retención).

Dicho ingreso a cuenta se adicionará a la valoración dada a la renta en especie, salvo que el importe de aquel hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

Finalmente, señalar que los rendimientos del trabajo forman parte, según el TRLIRPF, de la parte general de la base imponible, y de la renta general de conformidad con la Ley 35/2006.

2. Se trata de rendimientos de actividades económicas.

Los ordenadores portátiles merecen la consideración de elementos patrimoniales afectos (arts. 27 del TRLIRPF y 29 de la Ley 35/2006). En consecuencia, su amortización será un gasto fiscalmente deducible para determinar el rendimiento neto de la actividad.

Como presumiblemente, en función del importe neto de la cifra de negocios, este profesional va a poder beneficiarse de los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (Texto Refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004), resultará de aplicación el régimen de amortización acelerada previsto en el artículo 111 del TRLIS, según el cual estos elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 del TRLIS, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El citado artículo 111 del TRLIS prevé de forma expresa que este régimen de amortización es compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma. Por lo tanto, también podría beneficiarse de la deducción prevista en el artículo 36 del TRLIS para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación en las empresas de reducida dimensión.

La deducción en la cuota es en el año 2007 del 12 por 100 y en períodos anteriores el 15 por 100 y el 10 por 100 en los períodos impositivos iniciados antes del 20 de noviembre de 2005.

3. Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración tiene en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo (arts. 16 del TRLIRPF y 17 de la Ley 35/2006).

El porcentaje de retención aplicable sobre los 12.000 € de rendimientos íntegros será del 35 por 100 (arts. 103 del TRLIRPF y 101 de la Ley 35/2006).

4. La donación genera, para el donante personas física, una ganancia patrimonial sujeta y no exenta en el IRPF, por la diferencia entre el valor de adquisición (6.010,12 €) y el valor de transmisión, que será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (sin que pueda exceder del valor de mercado, ha matizado la Ley 35/2006). En nuestro caso, tomaríamos como valor de transmisión los 7.520 € que indica el enunciado.

La ganancia patrimonial se integraría en la parte especial de la base imponible en los años 2006 y anteriores (dado que su período de generación es superior a un año) y en la renta del ahorro en el año 2007 (puesto que se trata de una ganancia patrimonial que deriva de una previa transmisión, artículo 46 de la Ley 35/2006).

La parte especial de la base imponible en el año 2006 quedaba gravada a un tipo fijo del 15 por 100, quedando sujeta a un tipo también fijo pero del 18 por 100 la renta del ahorro en el año 2007.

Para el donatario persona física, se trata de una renta no sujeta al IRPF puesto que está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (arts. 6.4 del TRLIRPF y 6.4 de la Ley 35/2006).

5. En principio, cuando se concedieron en el año 2004, la entrega de los 100 títulos no tuvo la consideración de rendimientos del trabajo en especie (arts. 46 del TRLIRPF y 41 del RD 1775/2004 y arts. 42 de la Ley 35/2006 y 43 del RD 439/2007), puesto que se trata de la entrega a una trabajadora en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, que no excede, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 € anuales.

No obstante, este supuesto de rentas no sujetas está condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos, el último de los cuales resulta finalmente incumplido por la esposa:

- 1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.
- 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.
- 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento de este plazo (las acciones finalmente se venden en diciembre de 2005) motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento. En términos similares, nos encontramos con el artículo 122 de la Ley General Tributaria.

Por lo que respecta a la empresa, puesto que en principio esta entrega de acciones no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie, no está obligada a efectuar un ingreso a cuenta. Si posteriormente, por decisión que incumbe solo al trabajador, se incumple el requisito del plazo de permanencia, sigue sin estar obligada a presentar el ingreso a cuenta (consulta DGT 7-6-99).

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades se encuentra contenida básicamente en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), y en su Reglamento, aprobado mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante RIS).

1. El enunciado comienza subrayando que la SICAV no cotiza en Bolsa y que tiene un único accionista.

El régimen fiscal especial establecido para estas instituciones de inversión colectiva no alcanza a la totalidad de las mismas, sino solo a las que reúnan ciertos requisitos, estando el resto acogidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

El tratamiento fiscal es indiferente a que los títulos representativos de su capital estén o no admitidos a negociación en Bolsa, sino que se encuentra condicionado al número de accionistas de la SICAV, en función de que sea o no igual o superior a 100. Si el número de accionistas es igual o superior a 100, la principal especialidad impositiva, a efectos del tributo que aquí estamos considerando, el Impuesto sobre Sociedades, es que quedan sometidas a un tipo de gravamen del 1 por 100 (art. 28 del TRLIS). Otras especialidades en este impuesto serán (art. 57 del TRLIS):

- Que no tendrán derecho a deducción alguna de la cuota ni a la exención de rentas en la base imponible para evitar la doble imposición internacional.
- Que cuando el importe de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos supere la cuantía de la cuota íntegra, la Administración Tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

En nuestro caso, evidentemente, el número de accionistas es inferior a 100, ya que existe un solo socio. Por tanto, la tributación de la SICAV se realizará conforme al régimen general del Impuesto. En tal hipótesis, le será de aplicación el tipo de gravamen del 35 por 100 (2006) o del 32,5 por 100 (2007) y sí tendrá derecho a practicarse deducciones de la cuota y a la exención de rentas en la base imponible para evitar la doble imposición internacional.

DIVIDENDOS PERCIBIDOS DE SOCIEDADES EXTRACOMUNITARIAS

La entidad puede optar, respecto de estas rentas de fuente extranjera y cumpliendo los requisitos que más tarde se examinarán, por integrarlas en su base imponible y aplicar las deducciones por doble imposición internacional (previstas en los arts. 31 y 32 del TRLIS) o no integrarlas en la base imponible por aplicación del régimen de exención previsto en el artículo 21 del TRLIS, siendo esta última posibilidad, como norma general, la opción más ventajosa para los obligados tributarios.

En cualquier caso, la opción elegida no podría ser modificada con posterioridad fuera del período voluntario (art. 119.3 del LGT).

A continuación vamos a analizar los requisitos necesarios para aplicar la exención del citado artículo 21 del TRLIS, en esencia los siguientes:

Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades.

- b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

- c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Solo se considerará cumplido este requisito cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio correspondan a:

- 1.º Rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del artículo 107 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En cualquier caso, las rentas derivadas de la participación en los beneficios de otras entidades, o de la transmisión de los valores o participaciones correspondientes, habrán de cumplir los requisitos del párrafo 2.º siguiente.

En particular, a estos efectos, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades:

- 1.^a Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- 2.^a Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- 3.^a Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
- 4.^a Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que aquellas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos.

Si se aplicase esta exención, procedería efectuar un ajuste extracontable negativo y permanente por el importe íntegro de los dividendos, 30.000 €, que contablemente estarían recogidos como ingresos del ejercicio.

Si optase por aplicar la deducción en cuota del artículo 31 del TRLIS, o bien no se cumpliesen los requisitos anteriormente expuestos para aplicar el régimen de exención, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. (No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel).
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Puesto que el supuesto nos dice que han soportado en el país de origen una retención del 15 por 100, sería esta la menor de las dos cantidades ($30.000 \times 15\%$) y, por lo tanto, esta sería la deducción a practicar.

Por último, para aplicar la deducción en cuota del artículo 32 del TRLIS sería preciso, dato este que ignoramos, que la sociedad residente ostente en las sociedades extracomunitarias una participación directa o indirecta en el capital de, al menos, del 5 por 100, y que aquella se hubiera poseído de mane-

ra ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

REPARTO DE DIVIDENDOS A SU ÚNICO ACCIONISTA

De acuerdo con el artículo 58 del TRLIS, el socio persona jurídica debe integrar en su base imponible el importe del dividendo percibido. Esta renta no le da derecho a aplicar en su cuota íntegra la deducción por doble imposición del artículo 30 del TRLIS (aunque el porcentaje de participación en la entidad que distribuye el dividendo sea igual o superior al 5% y se mantenga durante un plazo de al menos un año).

Por lo tanto, no resultando de aplicación en el socio la deducción del artículo 30.2 del TRLIS, la SICAV debería haber practicado la oportuna retención sobre los 100.000 de dividendos satisfechos a la *holding*, de acuerdo con el artículo 140 del TRLIS, siendo el porcentaje de retención el del 15 por 100 (2006) o el del 18 por 100 (para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007).

2. MEJORA

De acuerdo con el artículo 1.7 del RIS, cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

Aplicando lo anterior a los datos del supuesto, efectuaríamos los siguientes cálculos:

Precio de adquisición elemento: 150.000

Amortización anual: 18.000 (150.000 al 12%)

Amortización acumulada al inicio del ejercicio: 90.000

Valor neto contable en el momento de introducirse la mejora: 60.000

Importe de la mejora: 30.000

Amortización que se practicará en el ejercicio actual:

- Elemento: 18.000
- Mejora: 9.000

$$(18.000/60.000) \times 30.000$$

Total amortización: 27.000

No procede practicar ajuste extracontable alguno, al no existir diferencia entre el criterio contable y el fiscal.

CARTERA DE TÍTULOS DE RENTA FIJA

De acuerdo con el artículo 12.4 del TRLIS, serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores de renta fija admitidos a cotización en mercados secundarios organizados, con el límite de la depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores de renta fija poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados.

No serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados secundarios organizados o que estén admitidos a cotización en mercados secundarios organizados situados en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Por lo tanto, será fiscalmente deducible una dotación a la provisión por importe de 90.000 € (la diferencia entre 800.000 y 710.000).

La deducibilidad de la provisión está condicionada a su inscripción contable (art. 19.3 del TRLIS). Y contablemente, procedería dotar asimismo una provisión por importe total de 90.000 €, según la Norma 8.ª Plan General Contable (50.000 € por los títulos perteneciente a la sociedad B y 40.000 € por los títulos pertenecientes a la sociedad D).

TRIBUTOS

- Los 25.000 € del Impuesto sobre Sociedades no constituyen un gasto fiscalmente deducible [art. 14.1 b) del TRLIS]. Procede practicar un ajuste extracontable positivo y permanente.
- Los 1.200 € de intereses de demora por el aplazamiento sí son un gasto fiscalmente deducible (art. 14 del TRLIS).
- El IVA soportado no es un gasto fiscalmente deducible. Es un importe recuperable directamente de la Hacienda pública, a través de las correspondientes autoliquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Procede practicar un ajuste extracontable positivo y permanente.
- El IBI de los inmuebles afectos sí constituye un gasto fiscalmente deducible.

TRANSMISIÓN DE UN SOLAR

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, la operación descrita tiene las siguientes repercusiones:

1. De conformidad con el artículo 15 del TRLIS, se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos a título lucrativo.

En este supuesto, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, esto es, 8.000 €. Por este importe se practicará un ajuste extracontable positivo y permanente.

2. La entidad habrá contabilizado una pérdida extraordinaria con motivo de la donación. Este gasto no es fiscalmente deducible, salvo que la donación se hubiese efectuado a favor de entidades beneficiarias de la Ley 49/2002, por lo que debe practicarse por cuantía de 27.000 € también el correspondiente ajuste positivo y permanente [art. 14.1 e) del TRLIS].

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

La normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra recogida, fundamentalmente, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA) y en su Reglamento, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

1. El supuesto comienza indicando que una sociedad inmobiliaria ha adquirido de un particular un terreno sobre el que, una vez urbanizado por la misma, se va a construir un edificio con viviendas, oficinas y locales destinados bien a su venta, bien al alquiler de los mismos. De esta actividad se infieren las siguientes consecuencias a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:
 - a) En primer lugar, hay que determinar si las operaciones están sujetas o no al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido de conformidad con el artículo 4.1 de la LIVA, «estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».
 - b) En segundo lugar, debemos determinar quién tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, así la Ley del Impuesto, en su artículo 5, considera empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales entendiéndose por tales las actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, el apartado uno d), del mismo artículo 5, considera empresarios a quienes efectúen la promoción o construcción de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente, y el apartado c) del mismo artículo y apartado, a los arrendadores de bienes.

De lo expuesto anteriormente se desprende que en el supuesto planteado la entrega del terreno realizada por el particular a la sociedad, es una entrega realizada por un sujeto que no tiene la condición de empresario o profesional a los efectos del artículo 5 de la Ley, se trata por tanto de una operación No Sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, estando sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos descritos en el artículo 4.Cuatro de la Ley.

Las ventas posteriores de las viviendas y locales que realice la sociedad inmobiliaria del supuesto, estarán sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, repercutiéndose con carácter general el 7 por 100 para el caso de las viviendas y garajes anexos que se vendan de forma conjunta con la vivienda con el límite de 2, y el 16 por 100 por la venta de los locales comerciales.

De los datos obrantes en el supuesto se desprende además que la entidad realiza dos tipos de actividades: las de promoción de viviendas para su venta posterior y la de alquiler de viviendas y locales. Llegados a este punto debemos a su vez analizar cada una de estas actividades, para determinar, en su caso, la posible existencia de sectores diferenciados de actividad en los términos del artículo 9 de la LIVA.

1. Actividad de promoción de inmuebles para su venta.

La promoción de viviendas y locales para su venta constituye una actividad empresarial sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si bien a pesar de esta sujeción, el artículo 20.Uno 22.º establece que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

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

Por lo tanto, en el caso de que se trate de primeras entregas no será de aplicación la exención del artículo 20.Uno 22.º, dando en principio la operación derecho a deducción del 100 por 100 de las cuotas soportadas y debiendo repercutirse el IVA en las entregas de las construcciones.

2. Arrendamiento de viviendas y locales.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 20.Uno, número 23.º de la LIVA, estarán exentos del Impuesto, y no originarán el derecho a la deducción, por aplicación del artículo 94 de la misma Ley, los arrendamientos que tengan la consideración de servicios que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas.

Por tanto, para el caso de que se destinen parte de las viviendas construidas a la actividad de arrendamiento estaríamos ante una actividad empresarial sin derecho a deducción.

Respecto al arrendamiento de los locales comerciales, esta actividad es una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia respecto de la actividad con IAE 702 «Arrendamiento de viviendas y locales», la entidad se encuentra en prorrata, debiendo determinar el porcentaje de deducción que en el supuesto planteado es el 60 por 100, toda vez que según se nos indica la actividad de alquiler de viviendas supone el 40 por 100 del total de la actividad.

Es doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos (Resoluciones de 21 de septiembre de 1993, 10 de junio de 1994 y 10 y 27 de febrero de 1995, entre otras muchas), que la actividad de arrendamientos de inmuebles (viviendas y locales de negocio) constituye una única actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyéndose tales arrendamientos en un mismo sector de actividad a efectos de la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad regulado en el artículo 101 de la Ley 37/1992.

Así las cosas, el antes citado artículo 9.1 de la LIVA dispone que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, entre otros, aquellos en los que se cumplan de forma simultánea los dos requisitos siguientes:

- Que las actividades económicas realizadas sean distintas.
- Que los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Este primer requisito concurre en el supuesto analizado, pues una actividad está clasificada en el epígrafe 701 y la otra en el 702.

Por lo que respecta a los regímenes de deducción, se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

A estos efectos, se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

Por lo tanto, actividad principal es la de alquiler de inmuebles (que nos dice el enunciado que supone el 90% del total). Ya antes hemos determinado su porcentaje de deducción, el 60 por 100; si lo comparamos con el porcentaje de deducción que también hemos determinado para la actividad de promoción y compraventa, el del 100 por 100, llegamos a la conclusión de que no existen sectores diferenciados, pues los regímenes de deducción aplicables no son, a estos efectos, distintos.

Consecuentemente, habrá que determinar la prorrata de conformidad con el artículo 102 de la Ley.

A tal efecto el artículo 102 de la Ley, establece que:

«La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho».

Vista la necesidad de aplicar la regla de prorrata hay que analizar la prorrata general y la prorrata especial, para determinar a su vez los límites de deducción.

Así, de conformidad con lo previsto por el artículo 103 de la Ley, la regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

Será de aplicación la regla de prorrata especial en dos supuestos:

- a) Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla.
- b) Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría de aplicar la regla de prorrata especial.

Para el cálculo de la prorrata general el artículo 104 de la Ley establece que:

«Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, solo será deducible el Impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el Impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

- 1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.
- 2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3.º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción. (...)».

En cuanto a la prorrata especial, el artículo 106, apartado uno, de la Ley, establece que:

«El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

- 1.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 78, apartado dos, número 3.º de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en la regla 3.ª de este apartado.

- 2.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.
- 3.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartado dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley».

Por lo que en el supuesto planteado la entidad deberá realizar los cálculos pertinentes para determinar si puede o no aplicar la regla de prorrata general o, por el contrario, si rebasa los límites del artículo 103 debe aplicar la prorrata especial.

2. La sociedad realiza tanto adquisiciones intracomunitaria de bienes como importaciones.

Los bienes adquiridos a entidades residentes en otros países miembros se regulan en el artículo 13 de la LIVA. Así estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

En este tipo de operaciones el sujeto pasivo conforme al artículo 85 de la LIVA serán quienes las realicen de conformidad con lo establecido en el artículo 71 de la Ley, así mismo el artículo 84 de la LIVA determina que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, si las entregas las realiza una persona o entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, estamos por tanto ante un supuesto de Inversión del Sujeto Pasivo.

Respecto al devengo del impuesto el artículo 76 de la LIVA determina que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el Impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo establecido en el artículo 75; este a su vez establece que el Impuesto se devengará, cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

La única diferencia entre las adquisiciones intracomunitarias y las adquisiciones interiores será pues la no aplicación del artículo 75. Dos respecto al pago anticipado anterior a la realización de la adquisición intracomunitarias.

En cuanto a la deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes el artículo 92. Uno 4.º en relación a las cuotas tributarias deducibles admite la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de la Ley, todo ello claro está en el marco de lo dispuesto en el artículo 94 de la LIVA.

Cabe por último destacar como elemento esencial en este tipo de operaciones la necesidad de determinar el lugar de realización del hecho imponible, a tal efecto el artículo 71 de la LIVA dispone, que las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. Asimismo se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración española, en la medida que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte.

En segundo lugar, respecto de la adquisición de bienes de terceros países la sociedad esta realizando importaciones de bienes.

En este tipo de operaciones el sujeto pasivo conforme al artículo 86 de la LIVA, serán quienes realizan las operaciones de importación. Así se considerarán importadores siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- 1.º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

(...).

En relación al devengo de las importaciones de bienes conforme al artículo 77 de la LIVA el mismo se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos.

La deducibilidad de las cuotas soportadas en las importaciones de bienes encuentran su regulación en el artículo 92.Uno 2.º de la LIVA, indicándose que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA devengadas en las operaciones gravadas que realicen en el interior de país y las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho en las siguientes operaciones:

- 1.º (...).

- 2.º Las importaciones de bienes.

En cuanto a los requisitos formales necesarios para la deducción de las cuotas soportadas en importaciones de bienes el artículo 97.Uno 3.º de la LIVA establece como documento justificativo el documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.

En relación al momento en que se genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las importaciones de bienes el artículo 98.Dos determina que en las importaciones de bienes, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles.

En el presente supuesto la sociedad adquiere recipientes, barriles, depósitos y envases de otro tipo y se ensamblan en nuestro país por lo que no se puede acoger a ninguna de las exenciones de las importaciones previstas en los artículos 27 a 67 de la LIVA. Por lo que estaremos en una operación sujeta y no exenta.

Para concluir, en lo que concierne al devengo de las ventas procedentes de los bienes importados, nos encontramos en una operación de carácter interno, esto es, dentro del territorio de aplicación del impuesto, por lo que le es aplicable el artículo 75 de la LIVA, produciéndose el devengo del impuesto cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente, debiendo en ese momento repercutirse el impuesto.

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

- 1.a) Nos encontramos ante un supuesto de importación, o de despacho a libre práctica como define el Reglamento (CE) 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario en su artículo 79 que señala que el despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a las mercancías procedentes de fuera del territorio aduanero.

Esta declaración de despacho a libre práctica dará nacimiento a una deuda aduanera conforme señala el propio Código en su artículo 201.

Por tanto, una vez determinado que va a devengarse la deuda aduanera es necesario determinar cuál va a ser la cuantía de la base imponible del impuesto aduanero. Para ello el artículo 28 del Código establece que será el valor en aduana sobre el que se aplique el arancel aduanero común, definiendo a continuación en el artículo 29 el concepto de valor en aduana.

Este viene constituido por valor de transacción es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33. En principio no existen datos en el supuesto que nos lleven a rechazar el valor de transacción como punto de partida para el valor en aduana por lo que será a continuación necesario determinar si procede alguno de los ajustes de los artículos enumerados, sobre el importe (x) de la factura con condiciones CIF Valencia.

Comenzando por los intereses (y) incluidos en la factura debemos acudir a lo enunciado en el artículo 33.c) que establece que no formarán parte del valor en aduana los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas. Como en el supuesto no se recoge mención alguna al tipo de interés aplicado hay que suponer que es el corriente para el momento de la transacción y por tanto estos intereses habrá que restarlos del valor de transacción para fijar el valor en aduanas.

Por su parte, y en lo que respecta a la comisión de venta del agente en España (z), el artículo 32.1 señala que se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar las comisiones y gastos de corretaje salvo las de compra, siempre que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías. En el supuesto que nos atañe, estamos ante una comisión que se podría pensar que habría que sumarla al precio para conocer dicho valor en aduanas, mas al estar ya incluida en el precio, no sería necesario efectuar ajuste alguno.

Como consecuencia de todas estas operaciones, el valor en aduanas fijado de manera definitiva sobre el que se aplicará el arancel será de x-y.

Junto a la deuda aduanera, hay que acudir a la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece en su artículo 77 que con el devengo de la deuda aduanera se devengará también el IVA a la importación.

Para el cálculo de su base imponible, el artículo 83 de la propia LIVA recoge que en las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los impuestos,

derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, para el cálculo de la base imponible del IVA a la importación habrá que sumarle al valor en aduanas (x-y) el importe del arancel devengado.

- b) El artículo 65.1 a) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (en adelante LIE), establece que está sujeta al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles, nuevos o usados, accionados a motor, para circular por vías y terrenos públicos.

En el propio artículo 65.1 se establecen los supuestos de no sujeción al impuesto, y en el artículo 66.1 los supuestos de exención.

En relación con los vehículos y maquinaria del supuesto la situación es la siguiente:

- A) De los datos del supuesto se deduce que la grúa automotriz precisa de autorización para circular por vías públicas, de lo contrario se habría señalado, como así se ha hecho en el caso de la pala cargadora de cadenas. Es decir, que la grúa ha de ser matriculada, pues eso es lo que le confiere autorización para circular por vías y terrenos públicos.

Pues bien, la matriculación de la grúa automotriz está no sujeta al IEDMT, al serle de aplicación alguno de los supuestos de no sujeción establecidos en los números 3.º ó 6.º del artículo 65.1 a). Con los datos del supuesto no podemos precisar, al cien por cien, cual de los dos supuestos será de aplicación, aunque todo parece indicar que sea el 6.º y por él nos inclinamos. Es decir, consideramos que se trata de un vehículo especial.

En el número 3.º, se establece la no sujeción al impuesto de la matriculación de los vehículos que, objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, siempre que sus modelos de serie o los vehículos individualmente hubieran sido debidamente homologados.

En el número 6.º, se establece la no sujeción al impuesto de la matriculación de los vehículos especiales a que se refiere el número 10 del anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre el Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. Se refiere ese número 10 a los vehículos autopropulsados, concebidos y construidos para realizar obras o servicios determinados y que, por sus características, están exceptuados de cumplir alguna de las condiciones técnicas exigidas reglamentariamente o sobrepasa permanentemente los límites establecidos para pesos y dimensiones.

- B) En relación con la pala cargadora de cadenas, en el propio enunciado se indica que no dispone de autorización para circular por vías públicas, es decir, que no está autorizada para ello (no dispone de matrícula), con lo que no va a darse el hecho imponible del IEDMT, que no es otro que la primera matriculación definitiva en España de determinados vehículos.

Normalmente este tipo de maquinaria es transportada, mediante camiones o vehículos especiales, hasta los lugares en los que va a desarrollar las obras o servicios que le son propios,

tales como explotaciones mineras, canteras, construcción o reparación de vías públicas, perforaciones, desmontes, demoliciones, etc.

- C) Por último, y en relación con el microbús, cabe decir algo similar a lo ya señalado con la grúa. Es decir, se trata de un vehículo que ha de ser matriculado, para poder circular por vías y terrenos públicos, aunque tal matriculación no está sujeta al IEDMT, al serle de aplicación el artículo 65.1 a) 2.º de la LIE que establece la no sujeción al impuesto de la matriculación de autobuses, microbuses y demás vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.
- c) El artículo 50.1 de la LIE fija dos tipos impositivos distintos para el gasóleo, en función del uso o destino del mismo.

Si se utiliza como combustible (es decir con fines de calefacción), en todo caso, o como carburante en los motores a que se refiere el artículo 54.2 de la LIE, se aplica el tipo impositivo reducido fijado en el epígrafe 1.4 (en la actualidad 78,71 € por cada mil litros).

Si se utiliza como carburante en los demás motores, le es de aplicación el tipo impositivo ordinario fijado en el epígrafe 1.3 (en la actualidad 278 € por cada mil litros).

El artículo 54.2 de la LIE establece que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

- Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos (es decir que dispongan de matrícula), aunque se trate de vehículos especiales (hay algunas excepciones que no vienen al caso, como es el caso de los tractores y la maquinaria agrícolas).
- Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización (es decir que los vehículos ordinarios, aunque no hayan sido matriculados, no pueden utilizar gasóleo bonificado).
- Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

En base a lo señalado, el gasóleo que podrán utilizar como carburante los motores de los vehículos del supuesto, será el siguiente:

- A) Grúa automotriz. El motor que propulsa este vehículo, al estar matriculado y no serle de aplicación ninguna de las excepciones previstas en la LIE, solo puede utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo impositivo ordinario.

Sin embargo, el motor que acciona la grúa, al disponer de un depósito de carburante propio e independiente del que alimenta al motor de propulsión del vehículo, puede utilizar como carburante gasóleo bonificado.

- B) Pala cargadora de cadenas. Por tratarse de un vehículo especial, o de un artefacto, que no dispone de autorización para circular por vías y terrenos públicos ni es susceptible de ser matriculado como vehículo ordinario, el motor de que está provisto puede utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo reducido.
- C) Microbús. Dado que se trata de un vehículo ordinario, que además está matriculado, su motor solo puede utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo impositivo ordinario.
- d) A tenor de lo dispuesto en el artículo 16.2 de la LIE, los productos objeto de impuestos especiales de fabricación con destino al ámbito territorial interno y procedentes de otro Estado miembro de la Unión Europea, circularán, con cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente, al amparo de alguno de los siguientes procedimientos.
 - a) En régimen suspensivo con destino a una fábrica o un depósito fiscal.
 - b) En régimen suspensivo con destino al depósito de recepción de un operador registrado.
 - c) En régimen suspensivo con destino a un operador no registrado.
 - d) Fuera del régimen suspensivo, con destino a un receptor autorizado.
 - e) Fuera del régimen suspensivo, dentro del sistema de ventas a distancia.

Según el enunciado, la persona física del supuesto quiere adquirir 50 cajas de whisky, de 12 botellas cada una, a una destilería de Edimburgo. Se subraya la condición de persona física, dado que esto limita sus posibilidades de actuación.

Envíos en régimen suspensivo.

Esta es la primera de las posibilidades, dado que el expedidor del whisky (una destilería de Edimburgo) es un depositario autorizado, es decir, un empresario autorizado para almacenar, expedir y recibir, en régimen suspensivo, bebidas alcohólicas con destino tanto al propio Reino Unido como a cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

Los posibles destinatarios en España son, como se ha señalado, una fábrica de bebidas alcohólicas, un depósito fiscal, un depósito de recepción o un operador no registrado autorizado para recibir una determinada expedición de bebidas alcohólicas.

Del concepto legal y de las características de las fábricas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, de los depósitos fiscales y de los depósitos de recepción, se deduce la condición de empresario de sus titulares.

En cuanto a los operadores no registrados, artículo 33.2 a) del Reglamento de los Impuestos Especiales les obliga a acreditar su condición empresarial, en el momento de presentar, ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales correspondiente, la solicitud de autorización de recepción que precisan para poder recibir una determinada expedición de productos de otro Estado miembro.

Por otra parte, el artículo 32.1 del Reglamento deja meridianamente claro que, en la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, los posibles destinatarios en España solo podrán recibirlos en la medida en que sean productos «propios de su actividad».

En consecuencia, la persona física del supuesto no podría, en nombre propio, recibir una expedición de whisky, en régimen suspensivo, procedente de una destilería escocesa.

Nada le impediría, sin embargo, ponerse en contacto con algún empresario español que fuera titular en España de alguna fábrica o un depósito fiscal o de algún depósito de recepción para que fuesen ellos, en tales establecimientos, quienes figurasen como destinatarios del envío.

En el caso de que las cajas de whisky se recibieran en una fábrica o un depósito fiscal españoles, la recepción se efectuaría en régimen suspensivo. El titular de la fábrica o depósito fiscal sería el encargado de devolver a la destilería el ejemplar número 3 del documento de acompañamiento, una vez diligenciado el certificado de recepción y visado por la Oficina Gestora de impuestos especiales correspondiente.

En el momento en que el whisky saliera de la fábrica o depósito fiscal de recepción, para ser entregado a la persona física del supuesto, verdadero destinatario de la mercancía, se produciría el devengo del impuesto especial. Sería sujeto pasivo de dicho impuesto el depositario autorizado titular de la fábrica o del depósito fiscal. Dicho sujeto pasivo debería repercutir las cuotas correspondientes sobre dicho destinatario, siendo aquel el encargado de efectuar su autoliquidación en los plazos y forma previstos reglamentariamente.

Las bebidas circularían, desde la fábrica o depósito fiscal hasta el domicilio de la persona física destinataria, con un albarán de circulación y las botellas de whisky deberían llevar adheridas las precintas fiscales establecidas en el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

En el caso de que las cajas de whisky se recibieran en un depósito de recepción, el devengo del impuesto especial se produciría en el momento de la entrada de los productos en dicho establecimiento. El operador registrado, titular del depósito de recepción, sería el encargado de devolver a la destilería el ejemplar número 3 del documento de acompañamiento, una vez diligenciado el certificado de recepción y visado por la Oficina Gestora de impuestos especiales correspondiente.

Sería sujeto pasivo del impuesto especial el operador registrado. Las cuotas de dicho impuesto serían repercutidas por dicho operador sobre la persona física destinataria del whisky. El operador registrado sería el obligado a autoliquidar el impuesto en los plazos y forma previstos reglamentariamente.

Envíos fuera del régimen suspensivo.

Este régimen de circulación intracomunitario está previsto para cuando los productos a expedir ya han sido puestos a consumo en el Estado miembro de expedición y, por tanto, ya se ha devengado el impuesto especial vigente en el mismo.

Dentro de este régimen, como ya se ha señalado, caben dos posibilidades:

- Envíos garantizados: cuando el destinatario es un receptor autorizado.

- Ventas a distancia: cuando el destinatario es cualquier persona domiciliada en otro Estado miembro.

De la definición legal y reglamentaria de «receptor autorizado» se desprende que ha de tratarse de un empresario que lleve a cabo, de forma independiente, una actividad económica o bien un organismo de derecho público que lo destine a sus necesidades.

Por lo tanto, la persona física del supuesto, no puede utilizar este procedimiento.

Le queda solo el recurso al sistema de «ventas a distancia».

La LIE define las «ventas a distancia» como aquel sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de impuestos especiales por los que ya se ha devengado el impuesto en el Estado miembro de origen, con destino a cualquier persona domiciliada en otro Estado miembro, siempre que tales productos sean enviados o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o a cargo del mismo y que se cumplan las condiciones o requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Para poder recurrir a este procedimiento, sería preciso que la destilería escocesa del enunciado, como cuestión previa, hubiese designado en España un representante fiscal y que este se hubiera inscrito como tal en la oficina gestora de impuestos especiales correspondiente a su domicilio fiscal, previa presentación de la correspondiente garantía (arts. 40.4 y 43.8 del Reglamento de los Impuestos Especiales).

El representante fiscal es definido en la LIE como la persona designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del vendedor a distancia, de los impuestos especiales correspondientes a los productos enviados a España por el vendedor al que representa.

Para que la persona física de nuestro supuesto pudiese recibir las 50 cajas de whisky que pretende, el representante fiscal en España de la destilería escocesa debería obtener previamente la oportuna autorización de recepción (modelo 505) a que se refiere el artículo 33 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

La circulación de las 50 cajas de whisky hasta el domicilio de la persona física de nuestro ejemplo, deberá ir amparada mediante un ejemplar de la autorización de recepción (artículo 39.4 del Reglamento).

Desde el momento de la salida de la destilería, las botellas de whisky deben llevar adheridas las marcas fiscales españolas [art. 26.10 b) del Reglamento de los Impuestos Especiales].

Según el artículo 7 de la LIE, en las ventas a distancia, el devengo del impuesto especial en España se producirá en el momento de la entrega de los productos al destinatario. El artículo 8 señala que será sujeto pasivo el representante fiscal del vendedor a distancia. Por tanto será dicho representante fiscal quien asuma todas las obligaciones formales y materiales en relación con el impuesto especial.

PARTE 6.^a ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

1. Para contestar a esta parte del dictamen se va a tener en cuenta, en esencia, lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

- Modelo 110 último período de 2004, con resultado negativo. Resulta aplicable el régimen sancionador. Se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 LGT, infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico. Se sancionaría con multa pecuniaria fija de 100 € (200 €, reducido a la mitad, puesto que se ha presentado fuera de plazo pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria).
- Declaración trimestral de IVA (modelo 300) del ejercicio 2003, con resultado a ingresar de 3.000 €. Resulta aplicable el régimen de recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT, lo que excluye la posibilidad de aplicar el régimen de infracciones y sanciones.

El fin del período voluntario previsto para presentar esta autoliquidación es el 30 de enero de 2004. Como el retraso es superior a 12 meses, se aplica un recargo del 20 por 100 sobre 3.000 €, más intereses de demora también sobre los 3.000 € (la magnitud resultante de la autoliquidación extemporánea) desde el 31 de enero de 2005 (esto es, desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación) hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado (hasta el 31 de enero de 2006).

Podemos añadir (es una modificación introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal), que este recargo del 20 por 100 sobre los 3.000 €, se reducirá en el 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del artículo 62.2 de esta Ley, abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea.

El importe de esta reducción se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que nos hemos referido en el párrafo anterior en los plazos previstos, incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

- Declaración trimestral de IVA, cuarto trimestre del ejercicio de 2005, con resultado a compensar. El plazo para la presentación de esta autoliquidación periódica finalizó el 30 de enero de 2006. Resulta aplicable el régimen sancionador. Se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 de la LGT, infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico. Se sancionaría con multa pecuniaria fija de 100 € (200 €, reducido a la mitad, puesto que se ha presentado fuera de plazo pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria).
- Declaración resumen-anual de IVA (modelo 390) del año 2005. El plazo para la presentación de esta declaración finalizó el 30 de enero de 2006. Resulta aplicable el régimen sancionador. Se

ha cometido la infracción tipificada en el artículo 198 de la LGT, infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico. Como se trata de una declaración exigida con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 150 € y un máximo de 10.000 € (20 € por dato, con los límites mínimo 300 € y máximo de 20.000 € reducidos a la mitad, al no haber existido requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria).

- Solicitud de rectificación de la autoliquidación previamente presentada el 31 de enero de 2006 por IVA, cuarto trimestre del año 2005. La entidad al presentar la autoliquidación extemporánea optó por la compensación. Ahora pretende modificar esta opción, solicitando la devolución. No es posible y la Administración Tributaria desestimará la solicitud de rectificación de la autoliquidación puesto que, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 119.3 de la LGT, las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se hubiere presentado dentro el período reglamentario de declaración (en términos similares, arts. 115 de la LIVA y 71 del RIVA). En el mismo sentido, contestación a consulta n.º 989/2003 de la Dirección General de Tributos de fecha 15 de julio de 2003.
2. Notificada la liquidación provisional con fecha 10 de marzo de 2006, el período voluntario de pago abarca, según el artículo 62.2 de la LGT, hasta el 20 de abril o inmediato hábil posterior.

Asimismo, notificada la liquidación provisional, se abre el plazo para la interposición del recurso potestativo de reposición o de reclamación económico-administrativa (el plazo es de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible, arts. 223 y 235 de la LGT). Pues bien, notificada la liquidación con fecha 10 de marzo de 2006, el plazo para interponer recurso de reposición contra la misma concluye el 10 de abril de 2006, siendo ya extemporáneo el recurso si se interpusiese el día 11 de abril (doctrina reiterada del Tribunal Económico-Administrativo Central en cuanto a las normas sobre el cómputo de los plazos para interponer recursos y reclamaciones). Consecuentemente, cuando el obligado tributario deduce el recurso contra la anterior liquidación con fecha 28 de julio de 2006, los órganos de gestión tributaria lo desestimaron por extemporaneidad.

Sin perjuicio de lo anterior, cabría la posibilidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión. Así, el artículo 221.3 de la LGT establece que cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza (tal como acontece en el caso aquí examinado), únicamente se podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando o promoviendo la revisión del acto de liquidación mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT o mediante los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, de revocación o de rectificación de errores.

En el supuesto planteado, el hecho de que el INSS declare improcedente la percepción de determinadas rentas, ordenando su reintegro, no se encuentra contemplado dentro de ninguna de las causas tasadas que pueden provocar la nulidad de pleno derecho de acuerdo con el artículo 217 de la LGT.

Debemos descartar también que estemos ante un supuesto de error material, aritmético o de hecho, en los términos del artículo 220 de la LGT.

En cambio, sí podríamos estar ante uno de los supuestos que permiten que los órganos de gestión inicien de oficio el procedimiento especial de revocación, sin perjuicio de que el interesado puedan promover su iniciación mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto, (según el art. 219 de la LGT, hay circunstancias sobrevenidas que afectando a una situación jurídica particular ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado).

La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

También podría el obligado tributario para lograr la devolución del ingreso indebido (efectuado en virtud de un acto que ha devenido firme) interponer el recurso extraordinario de revisión. Así, el artículo 244 de la LGT prevé que el recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración Tributaria cuando, entre otras, concorra alguna de las siguientes circunstancias: que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. Ese documento posterior en nuestro caso lo sería el acuerdo de 12 de julio de 2006 del INSS. En este caso, el plazo para interponer el recurso es más breve: tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos.

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

Para contestar a esta parte del dictamen se va a tener en cuenta, en esencia, lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT).

- a) La posibilidad de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras está prevista en el artículo 150 de la LGT, que encuentra su desarrollo reglamentario en el actual artículo 31 ter del RGIT.

Así, dispone el citado artículo 150 de la Ley 58/2003 que, en principio y como norma general, las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses (y no los otros quince meses que pretende en el supuesto planteado la Inspección), cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.
- O cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

Por su parte, el artículo 31 ter del Reglamento de Inspección especifica que el plazo, previo acuerdo del Inspector-Jefe, podrá ampliarse por un plazo no superior al inicialmente previsto, cuando concurra, en cualquiera de los ejercicios o tributos a que se refiere la actuación, alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad.

No es este el motivo que aquí se invoca para motivar la ampliación.

2. O cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

A estos efectos, precisa el Reglamento, que podrá considerarse que el contribuyente ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza, cuando la Inspección disponga de datos que pongan de manifiesto la realización por el obligado tributario de cualquier actividad empresarial o profesional respecto de la que no presentó declaración, o de actividades empresariales o profesionales distintas de las declaradas por el mismo.

Se considerará como actividad distinta de la declarada, aquella que hubiera dado lugar a la tributación por el Impuesto sobre Actividades Económicas en grupo distinto a aquel que corresponda al del epígrafe en que se encuentra dado de alta el contribuyente, o cuando se desarrolle la actividad descubierta en una unidad de local no declarada a efectos de dicho impuesto, así como cuando la actividad hubiera dado lugar a la inscripción en un Código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los Impuestos Especiales, distinto de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que está desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El artículo 31 ter del RGIT termina añadiendo que el acuerdo de ampliación del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación.

Consecuentemente, podemos concluir que el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras adolece de los siguientes defectos:

- El plazo máximo por el que se puede acordar la ampliación son otros 12 meses, y no quince meses más.
- Se ha prescindido del trámite de alegaciones al interesado con carácter previo a acordar la ampliación (lo cual podría generar indefensión).
- Tampoco se ha respetado el plazo de seis meses que debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones (se iniciaron el 6 de julio de 2005 y el acuerdo de ampliación se notifica el 10 de noviembre de ese mismo año).
- No concurre ninguno de los supuestos que habilitan la ampliación. Las actuaciones inspectoras no reviste especial complejidad y el obligado tributario no ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades que realiza, simplemente ha ocultado los ingresos correspondientes a una de las promociones de viviendas que desarrolla, lo que puede provocar la aplicación del régimen de infracciones y sanciones, pero no, como decimos, la ampliación del plazo de duración.

No obstante lo anterior, el obligado tributario interesado no puede interponer recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de ampliación, puesto que se trata de un acto de mero trámite, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que ponga fin al procedimiento inspector. Por lo tanto, el recurso debería ser declarado inadmisibile, porque se dirige contra un acto no impugnabile (arts. 222, 226 y 227 de la LGT).

Además podemos añadir que, si con ocasión del recurso o la reclamación deducidos frente a la liquidación, se declarara la improcedencia de la ampliación acordada por la Inspección, la consecuencia jurídico-tributaria no sería la caducidad, como pretende el interesado (ya que la caducidad no existe en el procedimiento inspector, según el art. 150 de la LGT) sino que la consecuencia sería que se habría superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, con los efectos que prevé el artículo 150 de la LGT y que veremos a continuación.

b) Así, si finalmente se supera el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, los efectos y las consecuencias de índole jurídico-tributaria serían los siguientes, según dispone el citado artículo 150 de la LGT:

- No se produce la caducidad del procedimiento inspector, que continuará hasta su terminación.
- No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas. En tal caso, volverá a quedar interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo, teniendo el obligado tributario derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.
- Tendrán el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del

plazo máximo de duración del procedimiento y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras. En tal caso, resultará aplicable el régimen de recargos por extemporaneidad previsto en el artículo 27 de la LGT, sin que proceda la imposición de sanciones.

- Respecto de las obligaciones tributarias que se puedan regularizar, no se exigirán intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento del plazo máximo de duración hasta la finalización efectiva del procedimiento.

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

La regulación esencial para resolver el presente supuesto la encontramos en la LGT, así como en el RGR, aprobado mediante el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

PROCEDIMIENTO DE EMBARGO

En primer lugar, el artículo 167 de la LGT establece lo siguiente:

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de la ley y se le requerirá para que efectúe el pago.
2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

En segundo lugar, y de conformidad con lo establecido en el artículo 169 de la LGT, los bienes del deudor se embargarán en el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o cuentas abiertas en entidades de crédito.
 - b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a corto plazo.
 - c) Sueldos, salarios y pensiones
 - d) Bienes inmuebles.
- (...).

Pues bien, en el supuesto que nos plantea el presente dictamen se indica expresamente que el inmueble embargado era el único bien conocido de la entidad, por lo que se ha cumplido el orden establecido legalmente respecto de los bienes a embargar del artículo 169 de la LGT, toda vez, que no existían bienes con orden anterior susceptibles de embargo.

A continuación, el supuesto nos indica la siguiente información: existe un juicio ejecutivo ordinario que se inició el 2 de enero de 2004, notificándose como fecha de subasta el 20 de diciembre de 2006. Este embargo está anotado en el registro de la propiedad con la letra A.

La diligencia de embargo de la AEAT se dictó el día 20 de julio de 2006, siendo notificada al deudor el día 22 del mismo mes, procediéndose con posterioridad a la anotación en el registro de la propiedad. Dado que existía una anotación anterior a favor de una entidad financiera se anotó el embargo con la letra B por parte del Registrador.

Con posterioridad, con letra de inscripción registral C, se ha procedido a una anotación de embargo por el Juzgado de lo Social como consecuencia, del impago del salario, correspondiente a los trabajadores de la entidad por importe de 20.000 €, correspondiendo su cuantía a los últimos 30 días de trabajo desempeñado e importe de 2 veces el salario mínimo interprofesional.

En relación a la diligencia de embargo y su posterior anotación en el registro de la propiedad, el artículo 170 de la LGT, dispone lo siguiente:

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración Tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

(...).

Pues bien de los anteriores hechos hay que distinguir dos elementos sustancialmente diferentes, por un lado la preferencia para la ejecución de los bienes embargados y, por otro lado, la preferencia para el cobro de los débitos pendientes.

En primer lugar, en relación a la preferencia para la ejecución cuando concurren varios procedimientos de forma simultánea hay que indicar lo siguiente:

El artículo 164 de la LGT referente a la concurrencia de procedimientos, dispone:

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean

singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

- a) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio es el más antiguo. A estos efectos se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.
- b) Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

(...).

De la misma forma se pronuncia el artículo 77 del RGR, en relación al procedimiento de embargo.

En el presente supuesto el embargo de la entidad financiera tiene fecha de 2 de enero de 2004, en tanto que la diligencia de embargo de la AEAT, es de fecha 20 de julio de 2006, por lo que la preferencia para la ejecución le corresponde al juzgado que lleva a cabo el juicio ejecutivo respecto de los créditos comerciales impagados.

Otro aspecto muy diferente es la preferencia o prelación para el cobro de las deudas pendientes como consecuencia de las rentas obtenidas en la enajenación del inmueble, a estos efectos debemos de considerar lo siguiente:

En primer lugar, el artículo 77.1 de la LGT dispone que:

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

En segundo lugar el artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores, en relación a las garantías del salario, dispone lo siguiente:

1. Los créditos por salarios por los últimos treinta días de trabajo y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional, gozarán de preferencia sobre cualquier otro crédito, aunque este se encuentre garantizado por prenda o hipoteca.
2. Los créditos salariales gozarán de preferencia sobre cualquier otro crédito respecto de los objetos elaborados por los trabajadores, mientras sean propiedad o estén en posesión del empresario.
3. Los créditos por salarios no protegidos en los apartados anteriores tendrán la condición de singularmente privilegiados en la cuantía que resulte de multiplicar el triple del salario míni-

mo interprofesional por el número de días de salario pendientes de pago, gozando de preferencia sobre cualquier otro crédito, excepto los créditos con derecho real, en los supuestos en los que estos, con arreglo a la Ley, sean preferentes. La misma consideración tendrán las indemnizaciones por despido en la cuantía correspondiente al mínimo legal calculada sobre una base que no supere el triple del salario mínimo.

4. Las preferencias reconocidas en los números precedentes serán aplicación tanto en el supuesto de que el empresario haya iniciado un procedimiento concursal, como en cualquier otro en el que concurra con otro u otros créditos sobre bienes del empresario.
5. Las acciones que puedan ejercitar los trabajadores para el cobro de los créditos a los que se refiere este artículo no quedarán en suspenso por la tramitación de un procedimiento concursal.
6. El plazo para ejercitar los derechos de preferencia del crédito salarial es de un año, a contar desde el momento en que debió percibirse el salario, transcurrido el cual prescribirán tales derechos.

Por otro lado, el artículo 169.2 de la LGT especifica que la anotación preventiva practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

De la conjunción de los anteriores preceptos podemos indicar, que la preferencia para la ejecución del bien le corresponde al Juzgado por el juicio ejecutivo iniciado, el cual una vez realizada la enajenación deberá entregar la parte obtenida en primer lugar al Juzgado de lo Social, ya que la cantidad reclamada tiene privilegio absoluto sobre el resto de acreedores conforme al artículo 32 del Estatuto de los Trabajadores; posteriormente, previa la interposición de la tercería de mejor derecho por parte de la AEAT si existiera sobrante una vez satisfechos los créditos salariales, deberá entregarse (el importe obtenido) a la AEAT.

Por último, una vez satisfechos ambos créditos, si aún existiera sobrante esta cantidad se aplicaría al crédito pendiente por el juicio ejecutivo ordinario.

En el caso de que la AEAT no interpusiese la tercería de mejor derecho, la entidad de crédito tendría preferencia para el cobro de la deuda respecto a la AEAT, según se desprende del artículo 169.2 *in fine* de la LGT.

PROCEDIMIENTO DE TERCERÍAS

Respecto a la tercería de mejor derecho le es aplicable la siguiente normativa:

- i) El artículo 64 del RGR respecto al Derecho de prelación dispone lo siguiente:
 1. Conforme a lo dispuesto lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda

pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

2. Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.
- ii) La regulación de las tercerías en materia tributaria en cuanto al procedimiento y ámbito de aplicación se regula específicamente en los artículos 117 a 123 del RGR, en resumen de los mismos podemos indicar lo siguiente:

a. Respecto de las tercerías a favor de la Hacienda pública.

Cuando al efectuarse el embargo de bienes se compruebe que estos ya han sido embargados en el seno de otro procedimiento ejecutivo, judicial o administrativo, se informará al órgano competente con el detalle necesario para que este lo comunique al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, a fin de que, si se estima procedente, se ejerciten las acciones pertinentes en defensa del mejor derecho de la Hacienda pública.

b. Respecto de las Actuaciones de la Hacienda pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución.

1. Cuando los derechos de la Hacienda pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales, esta iniciará el proceso correspondiente o se personará en el proceso ya iniciado conforme a la normativa legal que resulte de aplicación.
2. Los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda pública cuando dicha información no este disponible a través de la representación procesal. Asimismo, podrán solicitar información a tal efecto de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y demás órganos de recaudación sobre créditos pendientes de cobro.
3. Los órganos de recaudación remitirán al órgano con funciones de asesoramiento jurídico los documentos necesarios para la defensa de los derechos de la Hacienda pública.

Los créditos de la Hacienda pública quedarán justificados mediante certificación expedida por el órgano competente.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación, con las especialidades adecuadas a cada caso, a cualquier procedimiento no judicial de ejecución de bienes en que resulten afectados los derechos de la Hacienda pública.

ACCIONES CIVILES Y PENALES

Acciones civiles

Determinadas conductas de los deudores a la Hacienda pública hacen insuficientes los procedimientos administrativos de prevención del fraude, así como la gestión de las deudas tanto en período voluntario como en período ejecutivo.

Por ello, los órganos de recaudación se ven en la necesidad de acudir al orden jurisdiccional civil y penal, en busca de la defensa de los intereses generales.

Estas actuaciones defraudatorias son de muy diversos tipos: dispersión geográfica, administración de hecho, simulación, fraude de ley, etc., si bien todas estas prácticas tienen un elemento común, la finalidad última de las mismas es un vaciamiento patrimonial, que haga inútiles los esfuerzos de los órganos recaudatorios para el cobro de la deuda pendiente.

El RGR en su artículo 165.2 dispone que la declaración de crédito incobrable en la vía administrativa, no impide el ejercicio por la Hacienda pública de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes contra quien proceda, en tanto no se extinga la acción administrativa para su cobro. Es decir, se podrá exigir en vía judicial el importe de las deudas pendientes, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, conforme a lo establecido en los artículos 66 y siguientes de la LGT.

Las actuaciones en vía jurisdiccional las podemos clasificar en actuaciones de carácter Civil y actuaciones de carácter Penal.

El fundamento de las acciones civiles está en los artículos 8 a 11 de la Ley General Presupuestaria, estableciéndose que los actos en perjuicio de la Hacienda Pública serán rescindibles según las normas de Derecho Común.

Dentro de las actuaciones de carácter civil a su vez podemos distinguir las siguientes acciones:

- Acción Revocatoria o Pauliana.
- Acción Subrogatoria.
- Acción de nulidad por Simulación.
- Levantamiento del velo.

Dentro de las actuaciones de carácter penal a su vez podemos mencionar como causa más común el delito de alzamiento de bienes.

- En relación con el ejercicio de este tipo de acciones judiciales, los criterios generales establecidos se determinan en la Resolución de 7 de marzo de 1991 de la Secretaría General de Hacienda.

Analizando brevemente las acciones civiles podemos indicar lo siguiente:

La acción revocatoria o pauliana

La regulación legal la encontramos en el Código Civil artículos 1.111 y 1.291.3. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente

válidos pero que cuando se realizaron pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 1.111 del Código Civil establece que «los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de este con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho».

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

Los requisitos para su aplicación son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido y ha de tener próxima y segura existencia.
- b) Que haya ánimo de perjudicar al acreedor. A estos efectos el artículo 1.297 del Código Civil indica que se presumen celebrados en fraude de acreedores, todos aquellos contratos por virtud de los cuales el deudor enajenare bienes a título gratuito.
- c) Asimismo, se presumen fraudulentas las enajenaciones a título oneroso hechas por aquellas personas contra las cuales se hubiese pronunciado antes sentencia condenatoria en cualquier instancia o expedido mandamiento de embargo de bienes.
- d) Es necesario que se dé subsidiariedad, es decir, que se carezca de otro recurso legal para obtener la reparación de las cantidades debidas. Se trata pues de una responsabilidad de carácter subsidiaria que precisa una declaración previa de fallido del deudor principal y el responsable solidario.
- e) Los bienes no pueden hallarse en poder de un tercero de buena fe, en caso contrario la devolución del bien se transforma en una obligación de indemnizar por el valor del mismo.
- f) El plazo para ejercitar la acción revocatoria es de 4 años, siendo este plazo de caducidad, transcurrido dicho plazo no podrá ejercitarse esta acción, el plazo contará desde la declaración de fallido del deudor principal.

La acción subrogatoria

La regulación la encontramos en el artículo 1.111 del Código Civil. El objeto de esta acción es ejercitar los derechos del deudor, que este no ejercita, lo que permitiría aumentar su patrimonio, y así resarcirse por las deudas pendientes, por lo tanto la falta de ejercicio del deudor perjudica a sus acreedores.

La acción de nulidad por simulación

Los artículos 1.261, 1.275 y 1.276 del Código Civil recogen el fundamento normativo de esta acción.

El artículo 1.275 establece que los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.

El artículo 1.276 indica que la expresión de una causa falsa en los contrato dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera o lícita.

La simulación así, la podemos definir como una declaración de voluntad no real que se emite conscientemente y con acuerdo entre las partes intervinientes para crear la apariencia de negocio jurídico que no existe, para hacer figurar uno que es distinto del realmente celebrado. La simulación tiene como consecuencia la nulidad de pleno derecho del negocio simulado por falta de una causa negocial verdadera y lícita.

El propio artículo 1.277 establece que aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario, por lo que, corresponderá a la administración la demostración de la inexistencia o nulidad de la causa para poder aplicar esta figura.

Esta figura se recoge también en la propia LGT en el artículo 16:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Por lo que se podrá actuar bien por vía administrativa, bien por vía jurisdiccional contra esta práctica defraudatoria.

Levantamiento del velo

La doctrina del levantamiento del velo tiene su origen en el derecho anglosajón, y parte de la utilización fraudulenta de la personalidad jurídica amparándose en ella para ocultar el patrimonio, así como para esquivar la responsabilidad.

Esta figura busca remover los obstáculos que se introducen para dificultar el cobro de los créditos pendientes, de tal forma que se trata de probar que la personalidad jurídica no tiene independencia del deudor y que se ha constituido para hacer ineficaz la gestión del cobro por los órganos de recaudación, vulnerando con ello lo establecido en el artículo 1.911 del Código Civil.

Sin embargo los Tribunales son muy rigurosos en la aplicación de esta figura, puesto que su ejecución desvirtúa la personalidad jurídica, introduciendo con ello cierta inseguridad en los accionistas de las entidades, por lo que solo será aplicable cuando exista abuso de las formas jurídicas para producir un daño ajeno.

Recientemente la Ley de Prevención del Fraude Ley 36/2006, de 29 de noviembre, ha introducido esta figura en el ámbito administrativo en el artículo 43.1 g) y h) de la LGT.

El ejercicio de esta acción tendrá carácter de subsidiario, por lo que se necesitará la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Acciones penales: el delito de alzamiento de bienes

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

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

Los elementos que configuran el alzamiento de bienes son los siguientes:

- a) Es un tipo penal de actividad, pues basta con una insolvencia parcial para poder ejercitar acciones de cobro mediante acciones penales.
- b) Han de existir créditos, generalmente líquidos, contra el sujeto activo.
- c) No obstante a lo anterior, la doctrina ha venido determinando que no se exige que el crédito sea vencido y líquido, bastará que se haya iniciado un procedimiento ejecutivo o que este sea de previsible iniciación.
- d) Se requiere un elemento activo con el fin de destruir, enajenar, ocultar o transformar el bien o derecho con el objeto, de perjudicar al acreedor, este requisito debe ser probado por este último.
- e) Además se necesita un elemento subjetivo consistente en el dolo específico de defraudar. Esta intencionalidad es un elemento esencial para poder exigir esta vía penal, por lo que deberán acreditarse los hechos.
- f) La consecuencia final de todos estos elementos es la de provocar una pérdida de solvencia del deudor o una dificultad en el cobro de los créditos por parte del acreedor.

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

Por último, no debemos olvidar debido a la cuantía del acta incoada –600.000 €– la posibilidad de que el contribuyente incurriese en un delito contra la Hacienda pública. Así, en su artículo 305, el Código Penal recoge la responsabilidad de aquellos que por acción u omisión defrauden a la Hacienda pública, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran tenido que retener e ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones, ingresos a cuenta, de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 €, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

En el caso planteado, la sociedad deudora transmitió como aportación no dineraria a otra sociedad de responsabilidad limitada de reciente constitución dos inmuebles valorados en 6.000.000 €. Posteriormente, la sociedad deudora enajenó las acciones a la persona física del supuesto a un precio inferior a la aportación y aplazado a fecha de 20 de febrero de 2015.

De aquí se desprende claramente un fraude de acreedores, toda vez que lo que ha producido es un vaciado patrimonial de la entidad deudora –por la vía de la aportación no dineraria– y posteriormente la transmisión del patrimonio de esta a precio inferior, y de forma diferida, al administrador de la deudora, consiguiendo con ello que resulte infructuosa la actuación recaudatoria.

Contra esta actuación se podría intentar una acción revocatoria o pauliana de la primera transmisión, la cual, claramente se hizo en fraude de acreedores, mediante la creación de una entidad *ad hoc*.

La otra posibilidad vendría a través de la acción penal, por delito de alzamiento de bienes de la entidad, pues cumple con los requisitos descritos en el artículo 257 del Código Penal.

Responsabilidad tributaria.

Por último, debemos analizar la posible existencia de responsabilidad por parte del administrador de la sociedad, persona física, por las deudas pendientes de cobro por la persona jurídica.

Respecto a la responsabilidad en la que podría incurrir el administrador de la entidad esta podría ser de dos tipos: solidaria y subsidiaria.

Respecto a la responsabilidad solidaria el artículo 42 de la LGT determina que serán responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente las siguientes personas y entidades: «Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción».

Pues bien, para incurrir en esta responsabilidad por parte del administrador persona física es necesario, por un lado que la entidad haya sido sancionada, por lo que no se podrá acudir a este artículo en el caso de que no existan actas con sanción y, además, se debe probar que el administrador es el causante, si no, al menos, probar la existencia de una colaboración activa en la realización de la infracción, es decir, es una responsabilidad activa.

Respecto a los medios de prueba admisibles para probar dicha responsabilidad, serán cualquiera de los admitidos en derecho en los términos establecidos en los artículos 105 a 109 de la LGT.

En el presente supuesto de la información aportada no se desprende la existencia de una sanción, por lo que en caso de inexistencia de la misma no se podría acudir a la responsabilidad solidaria descrita, debiendo entonces analizarse la posible existencia de una responsabilidad subsidiaria.

En relación a la responsabilidad subsidiaria su regulación la encontramos en el artículo 43 de la LGT, en el citado artículo se establecen varios supuestos de responsabilidad:

En primer lugar, serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

De lo expuesto anteriormente se desprende que la responsabilidad será subsidiaria en el caso de existencia de deudas pendientes por actas con sanción pero, si bien para exigir la responsabilidad del artículo 42 de la LGT se necesitaba probar la existencia de una acción por parte del administrador, es decir, debía de ser causante o colaborador activo, para la responsabilidad subsidiaria del artículo 43, basta con no haber realizado los actos necesarios de su incumbencia o haber consentido el incumplimiento, es decir, la pasividad o dejación en el ejercicio de sus funciones no le eximen de la responsabilidad por la deuda tributaria pendiente incluida la sanción.

En segundo lugar, el artículo 42 establece en su apartado b) una responsabilidad subsidiaria:

- b) Para los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdo o tomado medidas causantes del impago.

Esta responsabilidad es la denominada del «administrador en el cese», y surge como consecuencia del incumplimiento por parte de este de la obligación de disolver y liquidar la entidad, en los casos en los que conforme al artículo 260 de la Ley de Sociedades Anónimas, se producen las causas de disolución.

Así pues, el incumplimiento por parte del administrador de la obligación de instar la disolución y liquidación de la entidad, determina la exigencia de responsabilidad subsidiaria por la deuda pendiente a excepción de las sanciones.

Pues bien, de los datos del enunciado se desprende que la entidad dejó de realizar actividades en enero de 2006, transcurridos 6 meses sin instar la liquidación por parte del administrador podría iniciarse un procedimiento de derivación subsidiaria de responsabilidad frente al mismo, previa declaración de fallido de la entidad, así como de los responsables solidarios, para ello se deberá de acudir al procedimiento previsto en los artículos 174 a 176 de la LGT.

Finalmente, si una vez exigida la responsabilidad al obligado tributario y a los responsables solidarios y subsidiarios, no se consiguiera el cobro del crédito, se procedería a la declaración del mismo como crédito incobrable en los términos del artículo 173.2 de la LGT.