OPOSICIÓN INSPECTORES/AS DE FINANZAS

SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL

MODELO A

Planteamiento

El 10 de marzo de 2022 el Director General de Hacienda dicta acuerdo por el cual se incluye en plan de inspección con carácter general al obligado tributario PEGASUS, S.L.

El 20 de marzo de 2022 mediante certificado de acuerdo de inclusión en plan de inspección, el Jefe de Servicio de Coordinación de la Inspección asigna el expediente al actuario Sr. J para que realice las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación por los siguientes conceptos y ejercicios:

- Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS): ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA): 2017, 2018, 2019 y 2020.

La inclusión en plan de inspección tiene su origen en una denuncia presentada por un ex empleado de PEGASUS, S.L. en la que describía de manera sucinta cómo el obligado tributario realizaba parte de sus operaciones sin declararlas a efectos de los impuestos correspondientes.

Con carácter previo a remitir la correspondiente citación de inicio, el actuario examina la información remitida por Documentación Fiscal, así como la que obra en poder de la Hacienda Foral, de la que se desprende la siguiente información:

- ✓ PEGASUS S.L. tiene su domicilio fiscal en Bizkaia y su periodo impositivo coincide con el año natural.
- ✓ Es fabricante de motores de avión, para lo cual dispone de un edifico en un polígono de Amorebieta, estando también allí sus oficinas y su domicilio fiscal.
- ✓ Presta servicios de ingeniería relacionados con el diseño de los motores desde las oficinas de Amorebieta.
- ✓ Participa al 100 % en la sociedad DIPO S.L. con domicilio fiscal en Barcelona, sociedad fabricante de piezas de recambio de dichos motores.
- ✓ PEGASUS S.L. es distribuidor de parte de dichas piezas de recambio que requieren instalación de elementos industriales para su uso, para lo cual dispone de un almacén el Álava y de otro en Holanda.

El actuario prepara la citación de inicio en la que solicita la contabilidad, los saldos y movimientos de las cuentas bancarias e incluye una copia de la denuncia solicitando algunas aclaraciones y documentación al respecto. Se fija como fecha para la comparecencia personal el jueves 28 de abril de 2022 a las 10:00 horas en las oficinas de la Hacienda Foral y se comunica el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por los conceptos y periodos que a continuación se detallan:

CONCEPTO	EJERCICIO/S	PERIODO	ALCANCE
Imp. Sociedades	2017, 2018, 2019,2020	Anual	General
IVA	2017, 2018, 2019,2020	Anual	General

El 21 de abril de 2022 (jueves) por la tarde decide personarse en el edificio de Amorebieta para comunicar el inicio del procedimiento y proceder al examen de las instalaciones para lo que acude provisto de la citación. Le atiende el vigilante de seguridad y le comenta que la fábrica y las oficinas están cerradas, por lo que no puede recibirle nadie. El actuario le entrega la citación, pero el vigilante no quiere recogerla y le indica que vuelva al día siguiente. El actuario le advierte que el no permitirle la entrada es un hecho constitutivo de la infracción del artículo 209 de la NFGT, le comunica verbalmente que el 28 de abril deben comparecer en Hacienda y se marcha.

El 28 de abril nadie se persona en Hacienda así que decide volver a Amorebieta el 29 de abril por la mañana para comunicar nuevamente la citación y para examinar las instalaciones. En las oficinas se encontraba presente el señor R, administrador único de la sociedad según el Registro Mercantil. El actuario le entrega la citación fijando como fecha para la comparecencia el 16 de mayo de 2022. Además, le solicita examinar las instalaciones de la fábrica, a lo que el administrador se niega.

Tras la visita, el actuario extiende con el señor R la diligencia 001 dejando constancia de la entrega de la citación de inicio. El 2 de mayo, el señor R llama por teléfono al actuario y le comenta que no va a poder acudir el hasta el 20 de mayo al tener un viaje de trabajo, por lo que el actuario le confirma que se pospone la comparecencia hasta dicho día.

A la comparecencia acude el asesor A provisto de toda la documentación salvo las aclaraciones y gran parte de la documentación relacionada con la denuncia. Aporta el documento de representación adjunto a la citación, ya firmado por el señor R y por el propio asesor A, sin que figure ningún sello notarial. El actuario formaliza la diligencia 002 donde recoge la documentación aportada y donde vuelve a solicitar las aclaraciones

y la documentación relacionada con la denuncia, y fija como fecha para la siguiente comparecencia el 10 de junio.

EL actuario quiere examinar la actividad de distribución de PEGASUS, S.L. así que se persona en el almacén sito en Vitoria, donde le recibe uno de los empleados de PEGASUS, S.L. y le enseña las mismas, dejando constancia de dicha visita en la diligencia 003.

Del examen de la contabilidad de PEGASUS, S.L. se desprende que ha percibido las siguientes contraprestaciones (volumen de operaciones):

AÑO	TOTAL	BIZKAIA		ALAVA	HOLANDA
		Entregas	Servicios	Entregas	Entregas
2017	8.000.000,00 100%	5.700.000,00 77,50%	500.000,00	1.000.000,00 12,50%	800.000,00 10,00%
2018	11.000.000,00 100%	7.750.000,00 78,00%	830.000,00	1.320.000,00 12,00%	1.100.000,00 10,00%
2019	11.500.000,00 100%	8.000.000,00 80,00%	1.200.000,00	1.150.000,00 10,00%	1.150.000,00 10,00%
2020	4.000.000,00 100%	2.000.000,00 55,00%	200.000,00	720.000,00 18,00%	1.080.000,00 27,00%

El obligado tributario ha presentado sus declaraciones-liquidaciones del IS y de IVA en la Hacienda Foral de Bizkaia de la siguiente manera:

EJERCICIO	NORMATIVA	EXACCION	THB %	THA %
2017	THB	VOP	87,50%	12,50%
2018	THB	VOP	88%	12,00%
2019	THB	VOP	90%	10,00%
2020	THB	THB	100%	

Según consta en la Hacienda Foral PEGASUS, S.L. viene obteniendo un volumen de contraprestaciones de 8.000.000 de euros desde 2014 hasta 2016.

Todas las ventas que realiza desde el almacén de Álava son a un único cliente, con domicilio en Madrid. Dichos elementos requieren de instalación y montaje cuyo coste supone el 20% del total de la contraprestación y se realizan en las instalaciones del cliente.

Las ventas que realiza desde el almacén de Holanda son a clientes con domicilio en Francia y Alemania, los cuales recogen el producto en el almacén. Dichos elementos requieren asimismo de instalación y montaje cuyo coste supone el 20 % del total de la contraprestación, si bien ésta se realiza en el propio almacén de Holanda.

Los servicios de ingeniería se prestan exclusivamente a un cliente, una sociedad con domicilio en Alemania.

Según la documentación aportada, PEGASUS, S.L. adquiere a la sociedad DIPO, S.L. la totalidad de las piezas de recambio que comercializa, ascendiendo los precios de compra a 700,00 euros/pieza.

Dichas piezas son transmitidas por PEGASUS, S.L a clientes terceros.

El actuario considera que el precio de compra es muy elevado (700 euros/pieza) en base al análisis de activos, funciones y riesgos. Como la sociedad DIPO, S.L. tiene su domicilio en Barcelona, entiende que únicamente puede recabar información a través de la AEAT, por lo que remite un informe a la misma con fecha 1 de junio en el que solicita información relativa a las ventas de DIPO, S.L. En concreto, solicita la relación de piezas que fabrica, la relación de clientes y el precio unitario de venta a los mismos desde 2014 hasta 2020.

En la comparecencia de 10 de junio acude el asesor A y el administrador señor R y aportan la totalidad de las cuestiones pendientes. El actuario les comunica que ha solicitado información a la AEAT y fija como fecha para la próxima comparecencia el 1 de agosto.

La AEAT remite la documentación solicitada el 8 de julio y tras analizar la misma, el actuario aprecia que el precio unitario por el que PEGASUS S.L. adquiere a DIPO, S.L. es superior al precio unitario que otros clientes terceros de DIPO, S.L. satisfacen, que asciende a 400 euros/pieza.

Este es el detalle de las compras realizadas por PEGASUS, S.L. a DIPO, S.L. desde 2014 a 2020 según la AEAT:

EJERCICIO	COMPRAS A DIPO, S.L.	DETALLE COMPRAS	
		nº piezas	precio unitario compra
2014	700.000,00	1.000,00	700,00
2015	735.000,00	1.050,00	700,00
2016	840.000,00	1.200,00	700,00
2017	1.260.000,00	1.800,00	700,00
2018	1.694.000,00	2.420,00	700,00
2019	1.610.000,00	2.300,00	700,00
2020	1.260.000,00	1.800,00	700,00

El actuario examina las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de PEGASUS, S.L. y aprecia que el 20 de mayo de 2019 presentó declaraciones complementarias de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, así que el 10 de julio solicita al Director General de Hacienda que incluya en Plan de Inspección el Impuesto sobre Sociedades de los

ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2021, al entender que el obligado tributario seguiría con la misma operativa también en dicho ejercicio.

PEGASUS, S.L. adquirió a la sociedad X, con la que no hay vinculación alguna, el 100% de las acciones de DIPO, S.L el 31 de diciembre de 2014 por 1.250.000,00 de euros. El patrimonio neto de DIPO, S.L. a dicha fecha era de 1.000.000,00 euros. Además, tenía una plusvalía tácita de 250.000 euros relacionada con un inmueble, la cual ha permanecido con el mismo valor hasta la fecha.

Según la contabilidad aportada, el obligado tributario ha deteriorado la participación en DIPO, S.L. en los ejercicios 2017 y 2018 en 550.000 euros y 650.000 euros respectivamente. El obligado tributario, para acreditar dichos deterioros, aporta una estimación realizada por un experto independiente de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por DIPO, S.L., procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

El patrimonio neto de DIPO, S.L, viene siendo el mismo desde 2014. El resultado de los ejercicios 2014, 2015 y 2016 ha sido de cero, si bien en los ejercicios 2017 y 2018 ha obtenido pérdidas por importe de 300.000 y 400.000 euros respectivamente.

El viernes 29 de julio, el actuario observa que, en la declaración del IS de 2021 presentada por PEGASUS, S.L., se consignan unas bases imponibles negativas por importe de 300.000 y 400.000 euros correspondientes a los ejercicios 2017 y 2018, sin que coincidan con los resultados de PEGASUS, S.L. de dichos ejercicios ni figure ninguna información al respecto en la base de datos de la Hacienda Foral. En dicha declaración, consigna además una deducción por doble imposición internacional de 200.000 euros del ejercicio 2017, que estaba pendiente de aplicar y que no ha sido generada por PEGASUS, S.L.

Según aclaran en la comparecencia de 1 de agosto, PEGASUS, S.L. absorbe a DIPO, S.L. el 1 de enero de 2021. Para acreditarlo el asesor trae una copia de la escritura, inscrita en el Registro Mercantil el 31 de enero de 2021, en la que se recoge expresamente la opción de aplicar el régimen especial así que PEGASUS, S.L. se ha a subrogado en la totalidad de los créditos fiscales de DIPO, S.L

El actuario entiende que solo han realizado la fusión para poder aprovechar los créditos fiscales de DIPO, S.L., por lo que en las actas va a proponer la regularización de dichos créditos y la correspondiente sanción en aplicación del artículo 200 de la NFGT.

El 10 de marzo de 2015, la sociedad AIR, residente en China, adquirió el 100% de las acciones de PEGASUS, S.L. La sociedad AIR quiere adquirir sociedades operativas en Europa y ampliar el negocio, por lo que concede dos préstamos a PEGASUS, S.L. el 1 de abril de 2015, uno por 10.000.000 de euros y otro por 500.000 de euros. Dichos préstamos son los únicos que ha recibido PEGASUS, S.L.

El actuario requiere la aportación de los contratos, de los cuadros de amortización de los préstamos y los justificantes bancarios, los cuales, como se encuentran redactados en chino, manda a un traductor de la Administración para que los traduzca.

En relación con el préstamo de 10.000.000 de euros, según el contrato habían pactado un plazo de vencimiento de 10 años, un tipo de interés del 10% anual pagadero anualmente a 31 de diciembre, siendo pagadero el principal al vencimiento del contrato. De los justificantes bancarios se aprecia que el importe de los pagos a la prestamista coincide con los intereses devengados.

Según el cuadro y los justificantes aportados, éste el detalle de los intereses devengados y pagados desde 2015:

EJERCICIO	INTERESES PTMO AIR	PAGOS
2015	750.000,00	750.000,00
2016	1.000.000,00	1.000.000,00
2017	1.000.000,00	1.000.000,00
2018	1.000.000,00	1.000.000,00
2019	1.000.000,00	1.000.000,00
2020	1.000.000,00	1.000.000,00
2021	1.000.000,00	1.000.000,00

Según consulta en una base de datos bancaria pública, el tipo de interés aplicado en el contrato es de mercado.

Respecto al préstamo de 500.000 de euros, según el contrato aportado tiene un plazo de vencimiento de 50 años y devenga un interés del 10% anual pagadero anualmente a 31 de diciembre, siendo pagadero el principal al vencimiento del contrato, Según el cuadro aportado, se devengan 50.000 euros de intereses al año si bien el actuario comprueba que no se ha producido el pago alguno.

Con los préstamos recibidos y excedentes de tesorería, PEGASUS, S.L. realiza varias inversiones:

I. En 2017 compra por 2.500.000 de euros el 100% de las acciones de la sociedad PETRA SAS, sociedad dedicada a la fabricación de ordenadores y residente en Francia. El patrimonio neto de la entidad en el momento de la compra ascendía a

1.000.000 euros, existiendo además 500.000 de plusvalías imputables a los bienes y derechos adquiridos. El obligado tributario ha venido practicando ajustes negativos en concepto de fondo de comercio financiero desde 2017 por 250.000 euros.

En 2020 el obligado tributario vende las acciones de PETRA SAS por 4.500.000 de euros, por lo que, consecuencia de dicha operación, practica un ajuste negativo por la plusvalía de cartera obtenida en aplicación del artículo 34 NFIS por importe de 2.000.000 de euros.

II. A finales de 2018 compra por 5.000.000 de euros un edificio sito en Bilbao a la asociación RELIGIUS S.L. domiciliada en Madrid. La asociación RELIGIUS, S.L. dispone de tres inmuebles, dos en Madrid y uno en Bilbao. Está integrada por religiosos que se dedicaban a la enseñanza en Madrid hasta 2013, si bien el edificio de Bilbao lo han venido utilizando los religiosos de avanzada edad como residencia. En la medida en que PEGASUS, S.L. va a rehabilitar íntegramente el edificio para hacer las nuevas oficinas en Bilbao, soporta por la compra del edificio 1.050.000 de IVA.

III. En 2019 compra por 2.000.000 de euros el 100% de las acciones de HOLD S.A., sociedad operativa domiciliada en Panamá (paraíso fiscal). En 2020, HOLD, S.A. distribuye un dividendo a PEGASUS, S.L. por importe de 600.000 euros.

PEGASUS, S.L. había practicado ajuste negativo en dicho ejercicio, así que el 5 de agosto presenta una declaración complementaria en la Sección de Sociedades de la Hacienda Foral para regularizar la cuota correspondiente, que ascendió a 144.000 euros.

Además, del examen de la información y documentación aportada, se aprecian las siguientes cuestiones:

1. Según se desprendía de la denuncia y tal y como ha reconocido el obligado tributario, no se han declarado parte de los ingresos procedentes de los servicios de diseño de ingeniería, que ascienden a 15.000 euros al año.

   A este respecto el obligado tributario manifiesta que, para prestar esos servicios, arrienda una oficina al señor Z, con domicilio en Basauri, por 10.000 euros al año, si bien el pago del alquiler se realiza en mano y no se refleja en ningún sitio. No obstante, de las cuentas bancarias se aprecia que mensualmente se retira importe del alquiler y se aporta un contrato entre el señor Z y el obligado tributario donde se establece dicho arrendamiento.

Por lo tanto, el actuario entiende que el importe de los ingresos no declarados a regularizar asciende a 5.000 euros al año y propondrá la correspondiente sanción por dejar de ingresar.

2. El cliente BAMBA S.A, adquiere al obligado tributario el 1 de junio de 2018 un motor a PEGASUS S.L. cuyo precio ascendía a 100.000 euros más IVA. PEGASUS, S.L emitió el 1 de julio de 2019 una factura modificando su base imponible a cero porque no ha percibido ninguna cuantía, cumpliéndose todos los requisitos para realizar dicha modificación. En enero de 2020 PEGASUS SL llega a un acuerdo con BAMBA S.A. pactando que se cobrará lo adeudado en un plazo de 3 meses.

El actuario se pone en contacto con el señor R, le da traslado de sus conclusiones y el señor R manifiesta su conformidad respecto de todas las propuestas de regularización efectuadas por el actuario y solicita que todas sean extendidas en compromiso de pago.

Resolución

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

-Enjuicie la conformidad con el ordenamiento jurídico de las actuaciones realizadas por la Inspección reflejadas en el planteamiento anterior. Proponga las actuaciones correctas en caso de encontrar alguna anomalía procedimental o sustantiva en su actuación, teniendo presente a la hora de formular las propuestas de regularización cual debería de haber sido la actuación correcta.

-Plantee las posibles irregularidades que detecte, y en su caso, determine los aspectos a regularizar en cada ejercicio y concepto impositivo objeto de comprobación e investigación en lo que a la situación tributaria de los obligados tributarios se refiere. Se pide precisar el contenido de la regularización que debe constar en las actas, sin que se requiera practicar las propuestas de liquidación que pudieran resultar de las mismas.

-Indique la forma de terminación de cada concepto y periodo impositivo, así como los documentos en los que se formaliza dicha terminación.

-Indique las actuaciones procedimentales que debería iniciar el actuario Sr. J en relación con las incidencias fiscales detectadas y para las que fuera necesario realizar actuaciones específicas no incluidas en las expuestas, así como, en su caso, la justificación de las razones por las que no deberían iniciarse tales actuaciones.

NOTA 1: **La normativa a aplicar para la resolución del presente ejercicio será la vigente en el momento de publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia de las bases de esta convocatoria (9 de septiembre de 2021), con independencia de la que hubiera estado vigente en cada uno de los distintos periodos impositivos.**