

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.- (España)

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 19 de mayo de 2022 [BOE de 25 de mayo]).

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. Convocatoria Resolución de 19 de mayo de 2022 (BOE de 25 de mayo). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

Palabras clave: supuesto práctico profesional; IS; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

Publicado: 05-07-2023

Supuesto práctico

Enunciado

I. Planteamiento

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

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación.

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

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

- La fecha de elaboración del dictamen es la del día de hoy: 12 de noviembre de 2022.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante, teniendo en cuenta lo previsto en el apartado II.b).4 del anexo I de la Resolución de 19 de mayo de 2022:

para la calificación de los ejercicios los Tribunales evaluarán el conocimiento de los aspirantes manifestado en sus respuestas a las cuestiones planteadas, valorando su grado de corrección, adecuación, integridad y precisión, con indicación y expresión, en su caso, de la normativa correspondiente y ajustada a su literalidad, en una exposición apropiada y correctamente estructurada y contextualizada.

- A efectos de la solución de los ejercicios no se requiere realizar operaciones aritméticas, bastando con dejarlas indicadas, salvo que en el enunciado de la pregunta se indique otra cosa.

III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Pececitos de Colores, SL tiene como actividad principal la cría en cautividad de peces en la costa mediterránea en la provincia de Alicante. En la actualidad, además de disponer de varias piscifactorías, tiene una fábrica de tratamiento de los productos de la pesca en el municipio de Castalla (Alicante), donde realiza la limpieza y preparación de los productos que cría en sus piscifactorías, además de trabajar también con otros productos que adquiere a terceros.

La sociedad facturó en el año 2021 un total de 4.500.000 euros y dispone en España de una plantilla de 25 trabajadores. El capital de la entidad pertenece a una familia: D.^a Laura Pérez García, titular del 52 % del capital de la sociedad y sus dos hijas D.^a Ágata Martínez Pérez y D.^a Candela Martínez Pérez, titulares cada una del 24 % del capital social de la entidad. D.^a Laura es la administradora única de la entidad, mientras que sus hijas ejercen labores directivas: D.^a Ágata como directora comercial y D.^a Candela como directora financiera. Además, la empresa dispone de una directora de Producción, D.^a Elisa Gómez.

En el año 2021, la sociedad contrató a D. Gustave Carré, biólogo y nutricionista, de nacionalidad francesa. D. Gustave estudió y residió en España desde el año 2001 al año 2014. En 2015 regresó a su país de origen, Francia, donde permaneció trabajando para una multinacional hasta que el 1 de enero de 2021 se integró a la plantilla de Pececitos en España con un sueldo de 135.000 euros brutos anuales. D. Gustave contrajo matrimonio con D.^a Candela a finales de 2021.

Pececitos de Colores, con el propósito de diversificar sus áreas de negocio, ha invertido en otras empresas del sector alimentario. Entre ellas se encuentran las siguientes:

- Constituyó la entidad Bocadoitos Marinos, SA con otros tres socios. Pececitos es titular del 25 % del capital de la entidad Bocadoitos.
- Posee el 85 % de la sociedad Miraelmar, SL.
- Posee el 100 % de la sociedad Alquileres Nautilus, SL.

Pececitos tiene una sucursal en Marruecos, donde construyó en el año 2019 una pequeña piscifactoría dedicada a la cría de pulpo. Para el establecimiento de la sucursal recibió una subvención del estado marroquí de 50.000 euros y además de contratar cinco empleados nativos, adicionales a los 25 que hay en España, durante todo el año 2020 D.^a Gema González, trabajadora de la empresa Pececitos, se trasladó a Marruecos para dirigir la sucursal. El 1 de enero de 2021 ha regresado a Alicante dirigiendo las actividades de la sucursal desde las oficinas situadas en la citada ciudad, donde Pececitos tiene su domicilio social y fiscal.

Calendario laboral año 2021

● FESTIVO NACIONAL ● EN LA COMUNIDAD VALENCIANA ● En Alicante

ENERO						
L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

FEBRERO						
L	M	M	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28

MARZO						
L	M	M	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

ABRIL						
L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

MAYO						
L	M	M	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

JUNIO						
L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
			5	6		
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30				

JULIO						
L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

AGOSTO						
L	M	M	J	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

SEPTIEMBRE						
L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
			5			
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			

OCTUBRE						
L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

NOVIEMBRE						
L	M	M	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30					

DICIEMBRE						
L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
			5			
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30	31		

Calendario laboral año 2022

● FESTIVO NACIONAL ● COMUNIDAD VALENCIANA ● ALICANTE

ENERO						
L	M	M	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

FEBRERO						
L	M	M	J	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28						

MARZO						
L	M	M	J	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			

ABRIL						
L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	

MAYO						
L	M	M	J	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

JUNIO						
L	M	M	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

JULIO						
L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

AGOSTO						
L	M	M	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30	31				

SEPTIEMBRE						
L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	

OCTUBRE						
L	M	M	J	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

NOVIEMBRE						
L	M	M	J	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30				

DICIEMBRE						
L	M	M	J	V	S	D
				1	2	3
4	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

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

Pececitos de Colores, SL, en su estrategia de inversiones, ostenta en la actualidad el 85 % de las participaciones integrantes del capital social de la sociedad Miraelmar, SL, cuyo objeto social es la fabricación artesanal de aparejos de pesca deportiva, fluvial y marítima, y cuyos estatutos se remiten al régimen de mayorías para adopción de acuerdos establecidos en el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC).

Miraelmar adquirió el 21 de septiembre de 2022 en escritura pública ante notario, mediante contrato de compraventa, una nave industrial en Elche, con el fin de que fuera su nueva sede social como centro de operaciones. Dicha nave le fue vendida por D. Rigoberto Picaruelo, titular registral, un particular de turbios antecedentes, que la ofrecía por un precio muy ventajoso.

D. Rigoberto había vendido previamente la misma nave industrial a otra sociedad, Naiweté, SL, un día antes, el 20 de septiembre de 2022, mediante contrato privado, acompañado en dicha fecha de la entrega de las llaves del inmueble.

D. Rigoberto, que es un gran embaucador, convenció por un lado al administrador único de Naiweté, y, por otro, al administrador único de Miraelmar, para su no inscripción. A día de hoy, ninguna de ellas ha procedido aún a inscribir su adquisición en el Registro de la Propiedad. Dado el lamentable estado de las instalaciones y los elevados costes de su reforma, ambas sociedades siguen buscando reformista para el acondicionamiento de la nave.

Naiweté aprobó sus últimas cuentas anuales en junta general celebrada el día 30 de junio de 2022, sin que hayan sido presentadas en el Registro Mercantil a fecha actual. Dada la dejadez de su administrador anterior, D. Pierre Nodoyuna, la junta general de socios de Naiweté se reunió en fecha 1 de septiembre de 2022, con la finalidad de nombrar como nuevo administrador a D. Pietro Espabilado. Este, facultado por la junta para presentar en el Registro Mercantil el acuerdo de su nombramiento, lo presentó diligentemente en fecha 9 de septiembre de 2022, en vistas a la futura adquisición de la nave que ya estaba negociando con D. Rigoberto Picaruelo.

D. Rigoberto, además, aunque nunca ha salido en los listados que anualmente publica la Agencia Tributaria de morosos, tiene importantes deudas tributarias en situación de apremio. Es por ello que el órgano de recaudación ha anotado embargo sobre la nave industrial en Elche en el Registro Mercantil en fecha 5 de octubre, al seguir constando D. Rigoberto como su titular registral.

Se pide:

Se plantean las siguientes cuestiones civiles y mercantiles de las que se requiere un sucinto, pero preceptivo análisis, para su adecuada contestación:

1. ¿Constituyen Pececitos de Colores, SL y Miraelmar, SL un grupo de sociedades? (Prescinda en su respuesta de la existencia de otras sociedades que puedan aparecer en el resto del dictamen, distintas de las dos citadas en esta pregunta).
2. ¿Qué efectos produce para Naiveté, SL la no presentación en el Registro Mercantil de las cuentas aprobadas? ¿Cuándo venció la obligación de presentar las cuentas en el Registro Mercantil para Naiveté? ¿Afecta la no presentación de las cuentas, a la posibilidad de hacer constar en el Registro Mercantil el cambio de administrador, para que pueda este contratar con efectos frente a terceros?
3. En la situación actual, de falta de inscripción tras las dos ventas realizadas por D. Rigoberto Picaruelo, ¿cuál de las dos sociedades es la verdadera propietaria de la nave industrial? ¿Qué recomendación efectuaría a la sociedad titular para garantizar su titularidad de cara a futuro y por qué?
4. ¿Qué acción jurídica pueden emprender las sociedades que han suscritos contratos de compraventa con D. Rigoberto en defensa de sus intereses?

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos

Pregunta 1

La Dependencia Regional de Inspección de Valencia emitió comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con la sociedad Pececitos de Colores, SL el 10 de enero de 2022. La actuación inspectora tenía alcance general respecto del IVA 1.º a 4.º trimestre de 2019 y el impuesto sobre sociedades periodo 2019. En la comunicación se emplaza a la entidad a personarse en las oficinas de la Inspección el 8 de febrero de 2022.

La comunicación se puso a disposición de la sociedad el 10 de enero en el servicio de dirección electrónica habilitada única. La entidad no accede a la notificación y no comparece ante la Inspección el 8 de febrero de 2022.

Tras no comparecer en fecha 8 de febrero de 2022, la Inspección se personó en la fábrica de tratamiento de los productos de la pesca de Castalla el 18 de febrero de 2022. En ese momento se encontraba en la fábrica la directora de Producción, D.^a Elisa Gómez, quien facilitó el paso al personal de la Inspección y accedió a que fuera con ella con quien se entendieran las actuaciones. D.^a Elisa manifestó ser la encargada del local.

En el curso de las actuaciones en la fábrica de Castalla se comprobó la existencia de una caja fuerte en el local. Se solicitó a D.^a Elisa Gómez la apertura de la misma a lo que se negó. Ante ello, la Inspección procedió a su precinto.

Finalizada la actuación, se extendió diligencia en la que se recogieron los hechos acaecidos en la misma y las manifestaciones realizadas por D.^a Elisa sobre la operativa de la producción y su negativa a abrir la caja fuerte. La diligencia fue firmada por D.^a Elisa.

En fecha 24 de febrero de 2022 se puso a disposición de la sociedad en el servicio de dirección electrónica habilitada única una nueva comunicación de continuación de las actuaciones inspectoras. En ella se citó a la sociedad para que compareciera el 21 de marzo de 2022 en las oficinas de la Inspección y se le solicitó que en dicha visita aportara los libros registro de IVA en formato electrónico y todas las facturas emitidas y recibidas por la entidad. La sociedad accedió al contenido de la comunicación en fecha 25 de febrero de 2022.

El 21 de marzo 2022 compareció D.^a Candela Martínez Pérez manifestando lo siguiente:

1. No ser válidas las actuaciones hasta el 25 de febrero de 2022, fecha en la que la sociedad ha tenido el primer conocimiento de la actuación de Inspección.
2. No ser válidas las actuaciones del 18 de febrero de 2022 realizadas con D.^a Elisa Gómez, persona que no ostenta representación de la entidad ni es socia de la misma y por no haber comunicado previamente a la sociedad la personación en el local.
3. No ser válido el precinto de la caja de seguridad, al no disponer la Inspección de autorización judicial para ello.

Se pide:

1. Valore cada una de las tres manifestaciones realizadas por D.^a Candela.
2. Valore la validez de la comparecencia de D.^a Candela ante la Inspección.

Pregunta 2

El actuario, a la vista de ciertos hechos conocidos en el procedimiento seguido frente a Pecesitos de Colores, SL, aprecia que también puede haber contingencias fiscales en varios ejercicios que afectarían a la socia mayoritaria de la entidad, D.^a Laura Pérez García, por lo que solicita al inspector-jefe su inclusión en plan.

El inspector-jefe acuerda la inclusión en el plan para la comprobación parcial del IRPF de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, limitada a la comprobación de las ganancias patrimo-

niales. El actuario firma la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras el 28 de junio de 2022. En ella se requiere a la obligada tributaria para que se persone en las oficinas de la Inspección el día 22 de julio, así como se le solicita que aporte en esa fecha determinada documentación.

La comunicación de inicio es notificada por agente tributario el día 4 de julio en el domicilio fiscal de D.^a Laura, recogiendo la notificación D. Juan Martín Martín, identificado correctamente por el agente y que manifiesta ser el portero de la finca. Previamente, el 29 de junio, se había intentado la notificación en el mismo domicilio, si bien no se pudo entregar a nadie. De este hecho se dejó constancia en diligencia suscrita por el agente notificador.

El día 22 de julio comparece D.^a Candela Martínez Pérez como representante autorizada, pero no aporta la documentación requerida en la comunicación de inicio por lo que en diligencia de esa fecha se hace constar tal circunstancia y se vuelve a requerir la aportación de la documentación dándole de plazo hasta el 1 de agosto, día en la que se le cita asimismo para continuar las actuaciones inspectoras en las oficinas de la inspección.

El día 29 de julio se recibe escrito de D.^a Candela Martínez Pérez en el que solicita que la comprobación inspectora pase a tener alcance general en los ejercicios comprobados.

Durante el mes de agosto continúan las actuaciones inspectoras, solicitando la representante, tal como se recoge en diligencia de 5 de septiembre, la interrupción del procedimiento desde el 15 de septiembre hasta el 1 de noviembre por la necesidad de realizar un viaje a Marruecos para atender problemas –que la Inspección conoce– surgidos en la piscifactoría que allí tiene la entidad Pececitos.

La propuesta de regularización de la Sra. Pérez, con resultado a ingresar, que formula el actuario, recoge en los ejercicios comprobados dos contingencias:

- Ganancias derivadas de la percepción de premios de bingo *online* que D.^a Laura olvidó declarar. La Sra. Pérez está conforme con esta propuesta.
- Ganancias derivadas de la transmisión de acciones. La Sra. Pérez no está conforme.

Se pide:

A la vista de lo acontecido se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Es correcta la comunicación de inicio y su notificación?
2. ¿Puede denegar la Inspección la petición de ampliación de las actuaciones a alcance general?

3. ¿Podría accederse a la solicitud realizada en la diligencia de 5 de septiembre?
¿Sería suspensión o extensión del procedimiento?
4. ¿Cómo ha de documentarse la propuesta de regularización a practicar?
5. ¿Estaría obligada la Inspección a extender un acta con acuerdo si así lo solicita D.^a Laura por la contingencia con la que está conforme?

Parte 3.^a Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades

Pregunta 1

En relación con las siguientes operaciones registradas contablemente en la sociedad Bocarditos Marinos, SA.

Se pide:

Determinar, motivadamente, las implicaciones fiscales en la base imponible del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2021 de las siguientes operaciones registradas contablemente, determinando, en su caso, los importes de los ajustes que procede practicar al resultado contable de la entidad para determinar dicha base imponible.

1. Gasto por una compra de materias primas facturada en 2012 que el contable olvidó registrar en dicho año (60.000 €).
2. Gasto por una sanción impuesta por la Agencia de Protección de Datos debida a la divulgación ilícita de información sobre clientes (80.000 €).
3. Los gastos de personal incluyen el importe de la indemnización abonada a un directivo despedido en 2021 por importe de 1.200.000 euros (la indemnización que le correspondería por aplicación del Estatuto de los Trabajadores habría sido de 800.000 €).
4. En 2021 se contabilizó una pérdida por deterioro de las acciones de una filial residente en las Bahamas (12.000 €). El tipo nominal del impuesto sobre sociedades en dicho país es del 1 %. Con este país, España no tiene suscrito convenio para evitar la doble imposición, pero sí existe un acuerdo firmado de intercambio de información.
5. Entre los gastos financieros se incluyen los intereses satisfechos por importe de 750.000 euros por un préstamo que le concedió el 12 de marzo de 2021 una filial residente en EE. UU. en la que participa en un 30 % del capital social. El régimen fiscal americano concede a los ingresos obtenidos por este préstamo una reducción del 50 % del tipo impositivo de sociedades.

Pregunta 2

La sociedad Bocaditos Marinos, SA, constituida el 4 de enero de 2010 con 20.000 acciones de 6 euros de valor nominal, no cotiza en ningún mercado regulado y está participada, a partes iguales, por 4 entidades independientes entre sí, entre ellas, Pececitos de Colores, SL.

A fecha 1 de enero de 2022, estos socios tienen registradas, en sus respectivas contabilidades, sus participaciones en Bocaditos Marinos, SA por los siguientes importes:

• Socio Pececitos de Colores, SL	12.000 €
• Socio Tiburones Peligrosos, SL	24.000 €
• Socio Clown Nemo, SL	36.000 €
• Socio Filetes Dori Azul, SA	14.400 €

Con fecha de efectos el 1 de enero de 2022, y a pesar de que en ningún ejercicio ha tenido pérdidas, Bocaditos Marinos acuerda reducir a la mitad el valor nominal de sus acciones. Para ello procede a reducir su capital social devolviendo a los socios determinados bienes y derechos. En concreto, en el acuerdo de reducción de capital se establece que:

- A cada uno de los socios Pececitos y Tiburones se les entregará 15.000 euros.
- A cada uno de los socios Clown y Filetes se les hará entrega de sendos solares cuyos valores contables son de 12.000 euros, si bien sus valores de mercado ascienden a 15.000 euros.

Después de la reducción de capital, los socios Pececitos y Tiburones venden cada uno las restantes acciones de Bocaditos al precio de 3,6 euros por acción.

Se pide:

Determinar las rentas a integrar respectivamente en la base imponible del impuesto sobre sociedades, como consecuencia de las operaciones descritas, tanto en Bocaditos como en las sociedades Pececitos, Tiburones, Clown y Filetes. Cuantifique las respuestas.

Pregunta 3

Pececitos de Colores adquirió en el año 2019 10.000 kilos de pienso para alevines (los alevines son las crías de los peces) a la sociedad Fish & Smoked Cheese Ltd. (en adelante, FSC) por importe de 15.000 euros. No hay más operaciones hechas en ese año entre ambas entidades.

FSC es una sociedad con sede en La Valleta (Malta) desde donde exporta sus productos a diversos clientes en Europa. Bocaditos Marinos, SA adquirió en 2017 el 100 % del capital de FSC.

Pececitos de Colores adquirió durante el mismo año 2019 otros 50.000 kilos adicionales de pienso para alevines a otros proveedores independientes por importe global de 50.000 euros.

En el curso de la actuación inspectora seguida por el impuesto sobre sociedades del año 2019 con Pececitos de Colores, la Inspección se plantea si la operación de compra de pienso para alevines realizada con FSC en ese año 2019 puede suponer alguna contingencia fiscal.

Se pide:

1. Indique los motivos por los que podría haber una contingencia fiscal en la compra de alevines de Pececitos a FSC.
2. Indique si hay algún tipo de documentación específica sobre esta concreta compra que pueda estar obligada a tener Pececitos y que podría ser solicitada por la Inspección.
3. Cuantifique, si es que procede, la regularización pertinente y explique por qué la cuantifica de esa manera.
4. ¿Podría FSC exigir que se le diera audiencia en el procedimiento inspector de Pececitos para dar su opinión sobre esta operación? ¿Qué otras vías podría plantear FSC en defensa de sus intereses?

Parte 4.^a Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Pregunta 1

Pececitos de Colores, SL realiza las siguientes operaciones relacionadas con alevines que serán destinados a la alimentación:

1. Compra de alevines a una empresa italiana, que llegan directamente a una de las piscifactorías de Pececitos en España.
2. Una empresa italiana realiza en dicho país el cuidado y alimentación de alevines en una piscifactoría ajena a Pececitos de Colores desde el momento en que los

recibe hasta que alcanzan un peso mínimo. Los alevines son propiedad de Pececitos en todo momento.

3. Pececitos de Colores contrata el transporte de los alevines de la anterior operación comprados a otra empresa italiana. El transporte es desde las instalaciones de esa otra entidad italiana en su país con destino a una piscifactoría también situada en Italia.

Se pide:

Determinar, para todas las operaciones descritas, el hecho imponible a efectos del IVA, el lugar de realización y el tipo impositivo aplicable. Tenga en cuenta que una piscifactoría tiene la consideración de «explotación agrícola, forestal o ganadera» a efectos de IVA.

Pregunta 2

Pececitos de Colores, SL realiza dos compras de dos vehículos turismo usados. Uno de ellos se adquiere a un concesionario alemán que tributa en régimen general del IVA alemán y el otro a un sujeto pasivo revendedor alemán que aplica en su país el régimen de bienes usados.

Se pide:

Determinar para las dos compras si están sujetas o no a IVA y el hecho imponible realizado.

Pregunta 3

Pececitos de Colores, SL realiza las siguientes operaciones con Alquileres Nautilus, SL:

1. Pececitos compra a Nautilus un terreno rústico que no tiene la consideración de edificable. No obstante, tiene información que le permite saber que en breve el terreno será objeto de recalificación, por lo que la compra la realiza con la intención de construir un almacén cuyo destino será el arrendamiento de este a otra sociedad.
2. Pececitos compra también a Nautilus un segundo terreno rústico contiguo al anterior que, si bien también tiene la consideración de no edificable, al estar en el mismo polígono urbanístico que el de la primera compra, también será recalificado en breve. En este caso, con esta información, la intención de Pececitos es construir un edificio de viviendas cuyo destino será el alquiler de las viviendas a particulares.

3. Tras la esperada recalificación, Pececitos contrata la ejecución de obras en los anteriores terrenos con un contratista con objeto de construir los edificios de viviendas y el almacén.

Se pide:

Determinar si las operaciones están exentas o no y si es posible renunciar a la exención y quién sería el sujeto pasivo de la operación en cada caso.

Pregunta 4

Pececitos de Colores, SL realiza las siguientes operaciones:

1. Firma un contrato de comisión de venta de alevines con Alevines Frescos, SL, que actúa como comisionista en nombre propio. El precio de los alevines asciende a 100.000 euros y la comisión del comisionista es del 10 %.
2. Transmite un edificio de oficinas a la sociedad Alquileres Nautilus, SL, estando la transmisión sujeta y no exenta, por un precio de 800.000 euros, siendo el valor de mercado del edificio de 1.000.000 de euros, así como un almacén por un precio de 2.000.000 de euros cuando su valor de mercado asciende a 1.900.000 euros. Alquileres Nautilus, SL tiene derecho a deducir solo parcialmente el IVA.
3. Colabora con comedores sociales de la zona de Levante, a los que envía productos regularmente. Durante el año 2022 ha remitido producto fresco y elaborado cuyo precio de venta al público ascendería a 8.000 euros, siendo el coste de estos 7.200 euros.
4. El 1 de abril de 2022 se cumplen seis meses desde el devengo de una operación de venta a una empresa española sin que se haya obtenido el cobro del precio que se había reclamado judicialmente. El 1 de septiembre de 2022 remite la consulta al Departamento Fiscal de la empresa para consultar las opciones relativas a la recuperación del IVA de dicha operación y si dichas opciones podrían haberse ejercitado con anterioridad. Pececitos aplica el régimen general del impuesto en el ejercicio en curso. El volumen de operaciones de Pececitos del año 2020 ascendió a 4.000.000 de euros.

Se pide:

- a) Determinar la base imponible en las operaciones descritas en los tres primeros apartados.

- b) En el cuarto apartado: explicar cuál habrá sido la respuesta del Departamento de Fiscal de la empresa sobre la posibilidad de modificar la base imponible, los requisitos de tal modificación, el plazo en el que podría realizarse, así como las alternativas que tiene a la hora de rectificar las cuotas repercutidas, y si tiene alguna otra obligación formal cuando expida y remita la factura rectificativa.

Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

Pececitos de Colores, SL realiza una importación de calamares de Marruecos. La mercancía entra por la aduana de Algeciras y va en tránsito hasta un almacén de depósito temporal en Alicante, donde se produce su despacho a consumo. El precio de la mercancía satisfecho a la sociedad marroquí Atlas Atlantique, SA es de 10.000 euros.

Para garantizar que la mercancía llegue en condiciones adecuadas para su venta al público se envasa en la propia factoría de Marruecos de Atlas Atlantique en envases individuales que se facturan aparte, por un importe de 1.000 euros.

Adicionalmente, Pececitos de Colores ha pagado 1.000 euros por el transporte desde Marruecos a Algeciras y otros 500 euros por el transporte desde Algeciras a Alicante.

La mercancía tiene un arancel del 10 % y un IVA del 10 %.

Se pide:

1. Calcule el valor en aduana de la operación, indicando los conceptos e importes que lo integran. Motive su respuesta.
2. Calcule la base imponible del IVA a la importación, indicando los conceptos e importes que lo integran. Motive su respuesta.

Pregunta 2

Pececitos de Colores realiza una importación de su sucursal en Marruecos de 5.000 kg de camarones por un importe de 10.000 euros.

Dicha sucursal ha realizado otra venta de la misma cantidad y calidad de camarones en la misma fecha a otra empresa de Alicante por un importe de 20.000 euros.

Se pide:

Opinión razonada de si se puede utilizar el método del valor de transacción en relación con la operación formalizada entre Pececitos de Colores y su sucursal en Marruecos para determinar el valor en aduana.

Pregunta 3

En una de las importaciones procedentes de su sucursal en Marruecos, un contenedor cuyo destinatario es Pececitos de Colores es sometido a reconocimiento físico en la aduana de Algeciras, hallándose en su interior una mochila con hachís valorado en 500 euros que no había sido declarado a la aduana.

Se pide:

Opinión razonada sobre la tipificación de los hechos descritos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 12/1995 de represión del contrabando.

Pregunta 4

Aprovechando el gran éxito en el sector de los platos preparados, Pececitos de Colores, SL se plantea la posibilidad de introducir en España 10.000 kg de pulpo congelado procedente de la piscifactoría marroquí, para la elaboración de croquetas gourmet en su planta de Alicante.

Según la empresa, los 10.000 kg serán utilizados en la fabricación de 1.000.000 de unidades de croquetas. Se estima que en 2 meses podría estar finalizada la producción.

El valor en aduana para los kilos importados asciende a 100.000 euros.

Considerando los tipos arancelarios y de IVA importación aplicables a la materia prima y al producto final, los cuales son detallados a continuación, su representante aduanero le aconseja la aplicación del régimen de perfeccionamiento activo.

Mercancía	Tipo arancel	Tipo IVA
Pulpo congelado	10%	10%
Croquetas	0%	10%

De esta forma, el día 1 de julio de 2022 se presenta declaración aduanera en la que se formaliza la vinculación del pulpo al régimen de perfeccionamiento. No obstante, a pesar de la previsión inicial, la entidad tan solo llega a utilizar 9.000 kg del total de pulpo importado, elaborando con el mismo 900.000 unidades de croquetas, cuyo valor en aduana asciende a 900.000 euros.

500.000 de estas croquetas van a ser vendidas para su distribución al por menor a través de una conocida cadena de supermercados de Madrid. El resto de ellas (400.000) procederán a ser enviadas al Reino Unido donde serán comercializadas en el restaurante Octopus & Chips.

Se pide:

1. ¿Cuáles serían los principales beneficios de la utilización del régimen de perfeccionamiento activo? ¿Su utilización es de carácter obligatorio o el interesado tendría alguna otra alternativa para efectuar la transformación del pulpo marroquí en territorio español, aunque fuese más gravosa desde el punto de vista fiscal?
2. ¿Es necesario, conforme a la normativa aduanera, contar con algún tipo de autorización para poder utilizar el régimen de perfeccionamiento activo?
3. ¿Se hace preciso aportar algún tipo de garantía para vincular la mercancía al mismo en este supuesto? En caso afirmativo, señale el tipo de garantía a aportar (garantía para deuda real o potencial) y cuantifique su importe con relación a la operación señalada.
4. Señale, para cada uno de los destinos de las croquetas (Madrid y Reino Unido), el régimen al que habría que vincularlas para ultimar el perfeccionamiento activo y, en su caso, cuantifique la deuda aduanera.
5. En un control rutinario del régimen, la aduana requiere a la entidad para que justifique el destino dado a los 1.000 kg de pulpo que faltaban por transformar. La entidad manifiesta que, no teniendo más demanda de croquetas, procedió a su envío a un almacén francés, sin haber advertido con carácter previo de tal circunstancia a las autoridades aduaneras. En este caso, ¿se habría producido algún hecho que hubiera dado lugar al nacimiento de la deuda aduanera? Justifique su respuesta. En caso afirmativo, cuantifique su importe.

Parte 6.^a Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas

Pregunta 1

Tras 17 años de trabajo en la empresa, D.^a Gema González fue despedida el 30 de junio de 2021. En el acto de conciliación se convino una indemnización de 300.000 euros, 100.000

euros por encima de la que le hubiese correspondido de haberse cuantificado esta por el Estatuto de los Trabajadores. La indemnización se satisfizo: un 50 % en el propio acto de conciliación y el 50 % restante en enero de 2022.

Se pide:

Tratamiento en el IRPF de 2021 y de 2022 de D.^a Gema de la indemnización percibida, cuantificando las respuestas.

Pregunta 2

A mediados de 2019 falleció el padre de D.^a Laura Pérez García. En las operaciones sucesorias se adjudicó a ella y a su hermano, en proindiviso, el único bien dejado por su difunto padre: un paquete de 100.000 acciones de la sociedad Mancancho, SA, que cotiza en bolsa. A la fecha de fallecimiento la cotización de las acciones era de 2 euros/acción. Por ello, el valor de adjudicación a D.^a Laura fue de 100.000 euros, quien satisfizo 100 euros en concepto de impuesto sobre sucesiones y otros 100 euros (de los 200 totales) al notario.

En enero de 2021, a solicitud del hermano de D.^a Laura, acordaron deshacer el proindiviso. A tal fin, ambos hermanos acudieron al notario. En la escritura de extinción del proindiviso figura que a D.^a Laura se le adjudican 50.000 acciones de la sociedad Mancancho, SA, cuyo valor de cotización a la fecha de la escritura era de 2,1 euros/acción. Al hermano de D.^a Laura se le adjudicaron a su vez las restantes 50.000 acciones. Su hermano satisfizo todos los gastos e impuestos derivados de la escritura.

En octubre de 2021, D.^a Laura donó en escritura pública a sus dos hijas D.^a Ágata y D.^a Candela las 50.000 acciones. A la fecha de la donación, el valor de cotización de cada acción era de 1,9 euros. Todos los gastos e impuestos fueron satisfechos por las donatarias.

Se pide:

Tratamiento fiscal en el IRPF de 2021 de D.^a Laura de la extinción del proindiviso y de la posterior donación, cuantificando las respuestas.

Pregunta 3

D.^a Ágata Martínez Pérez, que reside habitualmente en Alicante, es propietaria con carácter privativo de un piso situado en Madrid. Durante parte del año 2021 estuvo a su dis-

posición, concretamente, hasta el 1 de septiembre, fecha en la que se firma un contrato de arrendamiento de vivienda pactando una renta mensual de 900 euros.

Con carácter previo a la firma del contrato de arrendamiento, en agosto de 2021 se sustituyeron todas las ventanas antiguas por unas nuevas para conseguir un mayor aislamiento térmico en la vivienda. Por dicha obra D.^a Ágata abonó, cuando finalizaron las obras, un importe de 6.000 euros mediante transferencia bancaria.

D.^a Ágata solicitó la expedición de un certificado antes y después de las obras, emitiéndose el primero en enero de 2021 y el segundo en enero de 2022. En los certificados consta una reducción del 10 % en la suma de indicadores de calefacción y refrigeración. El coste de los certificados asciende a 200 euros.

Se pide:

Analizar la aplicación, en las declaraciones del IRPF del 2021 y del 2022 de D.^a Ágata, de la deducción por obras de eficiencia energética y, en su caso, la base de deducción y porcentaje de deducción aplicables.

Pregunta 4

D.^a Ágata Martínez Pérez abrió en el año 2019 una cuenta en Instrapam (una popular red social que permite subir y compartir fotos y vídeos) y, para su sorpresa, dicha cuenta fue teniendo cada vez más seguidores. En dicha cuenta, realiza numerosas publicaciones, sube historias sobre sus hábitos de vida saludable y vídeos realizando entrevistas a expertos reconocidos de la salud y patrocina y presta servicios de publicidad a diferentes empresas.

En el ejercicio 2021, ha obtenido los siguientes ingresos derivados de su cuenta de Instrapam:

- Es embajadora de una línea de cosméticos, publicitando los mismos a través de su cuenta. D.^a Ágata recomienda su compra a través de un enlace concreto que incluye descuentos y la empresa le remunera por el número de veces que se utiliza dicho enlace. La empresa paga en 2021 a D.^a Ágata, por este concepto, 5.000 euros.
- D.^a Ágata se ha sometido a un blanqueamiento dental y ha publicitado en Instrapam los servicios de la clínica donde lo ha realizado. La clínica le ha regalado el servicio de blanqueamiento dental valorado en 300 euros y además le ha pagado la cantidad de 2.000 euros por la publicación en Instrapam de la publicidad de la clínica.

- La marca de cosméticos que patrocina le ha invitado a un viaje de colaboración. El viaje, que ha patrocinado en sus redes sociales, está valorado en el mercado en 1.000 euros.

Para la obtención de dichos ingresos ha incurrido en los siguientes gastos:

- Para aumentar el número de seguidores en su cuenta, y así, aumentar sus ingresos, ha adquirido 5.000 seguidores por importe de 3.000 euros.
- Ha contratado los servicios de una experta en marketing digital para que le ayude a llevar la cuenta. Por dichos servicios ha abonado la cantidad de 2.000 euros.
- Para mejorar la luz de los vídeos subidos ha comprado un aro de soporte de luz por importe de 20 euros.
- Compra un nuevo automóvil el 1 de enero de 2021 por importe de 35.000 euros. Lo amortiza al 10 % sin valor residual previsto. Es el único vehículo que conduce todo el año.

Se pide:

1. Explicar por qué deben calificarse las rentas obtenidas por D.^a Ágata en 2021 derivadas de su cuenta en Instrapam como rendimientos de actividades económicas.
2. Considerando que la actividad desarrollada fuese profesional, determinar y cuantificar los ingresos computables y los gastos deducibles teniendo en cuenta que los ingresos a cuenta no le son repercutidos ni retraídos de su nómina.

Pregunta 5

D. Gustave Carré desea saber si en el año 2021 podría acogerse al régimen fiscal aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. D Gustave, además de su sueldo por trabajar en España en Pececitos de Colores percibe unas retribuciones de servicios profesionales satisfechas por la empresa Poissons Rouges Et Verts, SARL, sociedad radicada en Francia, por servicios prestados en dicho país, por importe de 25.000 euros.

Se pide:

1. Explique si procede o no la aplicación del citado régimen especial.
2. Suponiendo que el régimen procediese, ¿cuáles serían las rentas gravables en el IRPF y el tipo de gravamen aplicable?

Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

Pregunta 1

D.^a Elisa Gómez presentó su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2020 el 3 de junio de 2021, solicitando una devolución de 1.000 euros.

El 26 de agosto de 2022, D.^a Elisa presenta complementaria del IRPF 2020 con resultado a ingresar de 2.000 euros. Este resultado hubiese sido el procedente de haber autoliquidado correctamente el impuesto, toda vez que olvidó declarar un rendimiento del trabajo en plazo.

Se pide:

1. Para la declaración original, indicar la fecha de inicio y la fecha de finalización en caso de haberse iniciado algún procedimiento tributario.
2. Plazo del que disponía la Administración para devolver sin intereses en la primera declaración.
3. Para la segunda declaración, determine los porcentajes de los recargos del artículo 27 de la LGT, las bases de dichos recargos y los periodos por los que, en su caso, se exigirían intereses de demora, considerando que D.^a Elisa Gómez no llegó a obtener la devolución solicitada en la primera declaración.

Pregunta 2

Pececitos de Colores, SL está siendo objeto de un procedimiento de comprobación limitada por los cuatro trimestres del IVA de 2020.

En la comunicación de inicio, notificada el 21 de septiembre de 2021, se le requirió el libro registro de facturas recibidas para examinar la posible deducibilidad de las cuotas de IVA. Pececitos de Colores lo aportó dentro del plazo de 10 días.

El órgano de gestión tributaria que lleva la tramitación del expediente se percató, al ver los datos que obran en las bases de datos de la Agencia Tributaria, que la sociedad tenía una imputación de un tercero, la entidad Dorty, SA, que posiblemente incrementaría la cuota de IVA devengado de Pececitos por importe de 30.000 euros. En consecuencia, procedió a notificar a Pececitos una ampliación del alcance del procedimiento antes de notificarle posteriormente la propuesta de liquidación al obligado tributario.

En la propuesta de liquidación se incluye la imputación de la entidad Dorty. Pececitos de Colores manifestó el 15.º día tras la notificación de esa propuesta que no conocía a Dorty y que no le había efectuado ninguna entrega ni prestado ningún servicio.

Finalmente, la Administración efectúa la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada única de la notificación que contiene el texto íntegro de la resolución del procedimiento el 23 de marzo de 2022, produciéndose su notificación el día 1 abril de 2022.

Se pide:

1. ¿Es correcto el proceder del órgano de gestión modificando el alcance del procedimiento?
2. Explique cómo debe proceder la Administración ante la alegación efectuada por Pececitos una vez notificada la propuesta de liquidación.
3. Señale los efectos que se derivan de la notificación del acuerdo de resolución de la Administración.

Pregunta 3

D.^a María Nogales González, actual trabajadora de Pececitos de Colores, SL presentó la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2020 el 5 de junio de 2021, con un resultado a ingresar de 450 euros. D.^a María optó por fraccionar el pago de los 450 euros en dos plazos domiciliando el importe de ambos.

D.^a María fue madre de una niña, su único descendiente, el 12 de diciembre de 2019. Tras finalizar la baja de maternidad y concluir su contrato de trabajo con Mariscos a la Carta, SL, estuvo en el paro los meses de julio, agosto y septiembre del año 2020, hasta que finalmente fue contratada por Pececitos de Colores el 1 de octubre de ese mismo año.

El 20 de octubre de 2021, D.^a María se dio cuenta de que no había incluido la deducción por maternidad en su autoliquidación de IRPF 2020. Por ello, presentó ese mismo día una solicitud de rectificación de autoliquidación del ejercicio 2020 incluyendo una deducción por maternidad por importe de 1.200 euros, de lo que resultaría, por tanto, un resultado de la declaración de 750 euros a devolver.

Se pide:

1. Señale las fechas en las que, conforme a la declaración original del 5 de junio de 2021, la Agencia Tributaria exigiría el pago del impuesto del IRPF 2020 y el im-

porte de cada pago (suponiendo que no se hubiera presentado la rectificación de autoliquidación).

2. Indique si es correcto lo solicitado por D.^a María en su rectificación de autoliquidación presentada el 20 de octubre de 2021.
3. Indique cuál es la cuota resultante de la liquidación que debería practicar la Administración (sin mención a los intereses ni otros posibles componentes de la deuda tributaria).
4. Suponiendo que la Administración resuelve el procedimiento de rectificación de autoliquidación el 19 de mayo de 2022 (suponga que en esa misma fecha se ordena el pago de la devolución), indique:
 - a) Fecha de inicio y de finalización del cálculo de los intereses que correspondan incluir en el acuerdo.
 - b) Naturaleza jurídica de los intereses generados a favor de D.^a María.

Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Pregunta 1

A la sociedad Pececitos de Colores, SL, el 25 de mayo de 2021, le notifican una liquidación por IVA del año 2018 practicada por la Dependencia de Inspección por importe 100.000 euros.

El 14 de junio de 2021 la sociedad interpone recurso de reposición solicitando la suspensión ofreciendo como garantía la instalación de la sucursal en Marruecos.

El 9 de julio de 2021 la Dependencia de Inspección le notifica el archivo de la solicitud de suspensión y la desestimación del recurso.

El 26 de julio siguiente la sociedad interpone reclamación económico-administrativa contra dicha resolución. Posteriormente, el 5 de agosto, solicita la suspensión con dispensa total de garantías alegando que la ejecución de la resolución le produce perjuicios de imposible o difícil reparación.

El 2 de agosto de 2021 la Dependencia de Recaudación le notifica la providencia de apremio.

El 17 de septiembre de 2021 la Dependencia de Recaudación le embarga una cuenta corriente bancaria por importe de 20.000 euros.

El 14 de octubre de 2021 el Tribunal Económico-Administrativo Regional dicta un acuerdo de admisión a trámite de la solicitud de suspensión.

Se pide:

1. Efectos de la interposición del recurso de reposición, de la solicitud de suspensión sobre la ejecutividad de la deuda y de la desestimación de dicho recurso.
2. Efectos de la interposición de la reclamación económico-administrativa y de la solicitud de suspensión con dispensa de garantías.
3. Efectos de la admisión a trámite, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, de la solicitud de suspensión.

Pregunta 2

Pececitos de Colores, SL presentó el 3 de octubre de 2022 una solicitud de aplazamiento en la cual se incluían las siguientes deudas en periodo voluntario:

- IVA (modelo 303) del tercer trimestre del 2022, por importe de 40.000 euros.
- Retenciones (modelo 111) del tercer trimestre del 2022, por importe de 80.000 euros.

Como ningún banco le concede aval, ofrece en garantía una nave industrial de su propiedad.

La Administración concede en fecha 14 de octubre la solicitud de aplazamiento. En la resolución se establece como fecha de pago del aplazamiento el 20 de diciembre de 2022.

Se pide:

1. Indique si la solicitud de aplazamiento presentada es correcta en tiempo y contenido (sin valorar en esta cuestión la validez de la garantía).
2. ¿Puede la Agencia Tributaria dispensar a Pececitos de la constitución de garantías? Justifique su respuesta.
3. Aceptada la garantía por el órgano competente se le exige que configure garantía hipotecaria ante notario. ¿De cuánto tiempo dispone? ¿Qué ocurre si la garantía no se formaliza en el plazo legalmente establecido?
4. En el aplazamiento finalmente concedido, ¿sobre qué deuda y desde qué fecha hasta qué fecha se calcularían los intereses de demora?
5. ¿Qué ocurriría si Pececitos no atendiera al pago llegado su vencimiento?

Pregunta 3

Durante los años en que estuvo residiendo en España, D. Gustave Carré dejó deudas pendientes de pago a la Hacienda pública que todavía no se encuentran prescritas.

En marzo de 2022 la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) tuvo conocimiento de la contratación de D. Gustave por parte de Pececitos de Colores, SL, por lo que el órgano de recaudación emitió una diligencia de embargo de sueldos y salarios por importe de 3.500 euros (deudas más recargos de apremio e intereses). La encargada de tramitar la diligencia de embargo, como administradora, fue D.^a Laura que, para no disgustar a su hija D.^a Candela y a su yerno D. Gustave, prefirió dejar pasar el plazo de contestación y hacer caso omiso a la notificación de la diligencia.

En abril, el órgano de recaudación de la AEAT reiteró a Pececitos de Colores la falta de contestación de la diligencia de embargo. Al no obtener respuesta, el órgano de recaudación volvió a reiterar la falta de contestación en el mes de mayo. Ante esta situación, D.^a Laura habló seriamente con su hija y decidió contestar a la diligencia de embargo indicando que en la actualidad D. Gustave no mantenía relación laboral con la sociedad, lo cual no es cierto.

D.^a Candela, viendo el desarrollo de los acontecimientos, decidió en junio transferir todo el saldo de la cuenta bancaria de su marido (por importe de 10.000 €), en la que ella era autorizada a una cuenta bancaria en la que solo ella era titular.

Se pide:

Analice, de forma motivada, si Pececitos de Colores y D.^a Candela incurren en algún tipo de responsabilidad tributaria, concretando, en su caso, el presupuesto de hecho y el precepto normativo que lo regula, los requisitos para ser declarados responsables y el alcance de la responsabilidad (sin realizar cálculos).

Solución

Parte 1.^a

Apartado 1

Pececitos de Colores, SL y Miraelmar, SL sí que constituyen un grupo de sociedades, dado que Pececitos de Colores, SL ostenta el 85 % de las participaciones integrantes del capital social de la sociedad Miraelmar, SL, cuyos estatutos se remiten al régimen de mayorías para adopción de acuerdos establecidos en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC),

y el artículo 42.1 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, señala que existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado 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.

Apartado 2

El artículo 279 del TRLSC dispone que dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales (dentro de los 6 primeros meses desde el cierre del ejercicio), los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que las cuentas anuales fueron aprobadas en junta general celebrada el día 30 de junio de 2022, la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil finalizó el 30 de julio de 2022.

De conformidad con el artículo 282.1 del TRLSC, el incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, las cuentas anuales, dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista.

No obstante lo anterior, la no presentación de las cuentas anuales no afectaría a la posibilidad de hacer constar en el Registro Mercantil el cambio de administrador, dado que el apartado 2 del artículo 282 del TRLSC exceptúa, entre otros, los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores.

En el mismo sentido, el artículo 378 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, establece que transcurrido un año desde la fecha del cierre del ejercicio social sin que se haya practicado en el Registro el de-

pósito de las cuentas anuales debidamente aprobadas, el registrador mercantil no inscribirá ningún documento presentado con posterioridad a aquella fecha, hasta que, con carácter previo, se practique el depósito. Se exceptúan los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y al nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 283 del TRLSC determina que el incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, las cuentas anuales también dará lugar a la imposición a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común.

Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 de euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros.

La sanción a imponer se determinará atendiendo a la dimensión de la sociedad, en función del importe total de las partidas del activo y de su cifra de ventas, referidos ambos datos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria. Estos datos deberán ser facilitados al instructor por la sociedad; su incumplimiento se considerará a los efectos de la determinación de la sanción. En el supuesto de no disponer de dichos datos, la cuantía de la sanción se fijará de acuerdo con su cifra de capital social, que a tal efecto se solicitará del Registro Mercantil correspondiente.

En el supuesto de que las cuentas anuales hubiesen sido depositadas con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y reducida en un 50 %.

Apartado 3

El artículo 609 del Código Civil (CC) regula 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.

Por su parte, el artículo 1.462 del CC dispone que se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

Además, el artículo 1.280 del CC establece que deberán constar en documento público, entre otros, los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.

Si con «eficacia del contrato» se alude a la producción de unas determinadas consecuencias, a la creación de un deber de observancia del contrato y de una vinculación a lo establecido, con «ineficacia del contrato» se alude a la falta de producción de consecuencias o, al menos, de aquellas consecuencias que normalmente deberían haberse producido en virtud de la celebración del contrato.

Bajo el concepto de ineficacia se engloba una gran variedad de supuestos que tienen como denominador común la existencia de una cierta discrepancia entre la eficacia prevista o esperada y la eficacia realmente desarrollada. De ahí que algunos autores prefieran utilizar la expresión «eficacia anormal».

Esta «eficacia anormal» es una sanción impuesta por el ordenamiento jurídico ante una infracción negocial: existe un desajuste o desarmonía entre el contrato tal y como había sido previsto por el ordenamiento jurídico y el contrato tal y como ha sido llevado a cabo en la realidad. La discrepancia entre la previsión y la realidad implica una infracción y la «ineficacia» o «eficacia anormal» constituye su sanción.

El CC presenta, en esta materia, una regulación de escasa precisión técnica y sistemática, aunque pueden considerarse regímenes de ineficacia típicos los de la nulidad, la anulabilidad y la rescisión. Su regulación se contiene en los capítulos V y VI del título II del libro IV, así como en ciertos preceptos aislados.

A pesar de que inexistencia y nulidad suelen estudiarse conjuntamente, asimilándose la primera a la segunda, debido a que sus consecuencias jurídicas son las mismas, cabe señalar que el origen y naturaleza de ambas figuras es distinto.

La inexistencia es una construcción conceptual de la doctrina francesa, con el fin de eludir las rigurosas consecuencias a que conducía el carácter taxativo de las causas de nulidad (*pas de nullité sans texte*). Dicha categoría permitía reputar como ineficaces por inexistentes aquellos contratos que, sin incurrir en causa de nulidad prevista legalmente, no debían producir efectos por la naturaleza misma de las cosas.

Posteriormente, el concepto de inexistencia evoluciona para referirse a los supuestos de falta total y absoluta de algún elemento esencial del contrato (consentimiento, objeto o causa).

La nulidad, en sentido estricto, implica la falta de producción de efectos por la violación de una norma imperativa prevista en el ordenamiento jurídico.

Abarcando ambos supuestos, podemos definir el contrato nulo como aquel que por causa de un defecto no es apto para producir ningún tipo de consecuencias jurídicas. Se considera al contrato como no realizado (*nullum est negotium; nihil est actum*).

Se trata, por tanto, de una ineficacia estructural, radical y automática, normalmente originaria y absoluta.

Las causas de nulidad del contrato se derivan de los conceptos antedichos, y son las siguientes:

1. El haber traspasado las partes los límites a la autonomía privada, como son ley, moral y orden público, según el artículo 1.255 del CC.

La sanción de nulidad está específicamente prevista en el artículo 6.3 del CC, según el cual: «Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención».

2. La falta absoluta de consentimiento.
3. La inexistencia, falta absoluta de determinación o ilicitud del objeto del contrato.
4. La inexistencia o ilicitud de la causa.

Para estos supuestos, la nulidad derivaría del artículo 1.261 del CC, según el cual:

No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:

1. Consentimiento de los contratantes.
2. Objeto cierto que sea materia del contrato.
3. Causa de la obligación que se establezca.
5. La falta de forma cuando venga exigida por la ley con el carácter de forma *ad solemnitatem*.

En el caso que nos ocupa, el contrato de compraventa de la nave industrial con Naive-té, SL es nulo de pleno derecho, toda vez que el artículo 1.280 del CC exige que deberá hacerse constar en documento público.

Por otra parte, el contrato de compraventa de la nave industrial con Miraelmar, SL goza de total validez, al haberse hecho constar en escritura pública otorgada ante notario en fecha 21 de septiembre de 2022.

En conclusión, a fecha de hoy, el verdadero propietario del inmueble es Miraelmar, SL.

La recomendación a efectuar a Miraelmar, SL, para garantizar su titularidad de cara a futuro, sería la inscripción de la compraventa en el Registro de la Propiedad, dado que produciría los siguientes efectos:

- 1.º Legitimación registral. A todos los efectos legales se presumirá que los derechos reales inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo se presumirá que quien tenga inscrito el dominio o los derechos reales tiene la posesión de los mismos.
- 2.º Inoponibilidad. Los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros. Por ejemplo, una persona que adquiere un derecho de usufructo (derecho de uso y disfrute) de una finca no puede verse perjudicada ni privada de su derecho por un título en el que conste un derecho de usufructo a favor de otra persona si este derecho no está inscrito en el Registro de la Propiedad.
- 3.º Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiriera a título oneroso algún derecho de alguien que en el registro aparezca con facultades para transmitirlo será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después el derecho del transmitente resulte no ser válido por razones que no consten en el registro. Por ejemplo, si una persona adquiere una finca de otra que aparece como propietaria de la misma en el Registro de la Propiedad, desconociendo que lo que dice el registro no se adecua a la realidad (desconocimiento que se presume siempre), si la adquisición es onerosa (no gratuita) y el adquirente inscribe la compraventa en el Registro de la Propiedad, dicho adquirente continuará siendo propietario aunque después se declare judicialmente que quien se la transmitió no tenía la propiedad de la finca, por causas que no consten en el registro.
- 4.º Presunción de veracidad. Los asientos por los que se inscriben los títulos en el Registro de la Propiedad producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud. Es decir, se presume que lo inscrito en el Registro de la Propiedad se corresponde con la realidad mientras no se demuestre lo contrario.
- 5.º Salvaguarda judicial. Los asientos del registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos por la ley.
- 6.º Protección judicial de los derechos inscritos. Las acciones reales procedentes de derechos inscritos pueden ejercitarse a través del juicio regulado en la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero) contra quienes sin título inscrito se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

Apartado 4

La tercera constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de

una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regulación viene en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

Por su parte, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), desarrolla en los artículos 117 a 121 dicho incidente.

El artículo 117 del RGR regula el carácter de la tercería, señalando que la reclamación en vía administrativa será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. La tercería solo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio.

El artículo 119 del RGR regula la forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería, señalando que la reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando los documentos originales en que el tercerista funde su derecho y copia de estos, si desea que le sean devueltos, previo cotejo. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos originales en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse

presentado en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la LGT, en los apartados siguientes de este artículo.

Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite se producirán, entre otros, los siguientes efectos:

- a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.
- b) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

En el caso de Naiveté, SL la tercería de dominio no prosperará, dado que no ha llegado a transmitirse la propiedad del bien, al no haber concurrido los dos elementos que exige nuestro derecho para la transmisión del dominio, esto es, el título y el modo, pues faltaría este segundo, ya que no se ha producido la tradición ficticia, pues no se ha formalizado en escritura pública (art. 1.280 CC).

Parte 2.^a

Pregunta 1

Apartado 1

En cuanto a la manifestación de que no son válidas las actuaciones hasta el 25 de febrero de 2022, fecha en la que la sociedad tuvo el primer conocimiento de la actuación de Inspección, cabe señalar que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se iniciaron válidamente en fecha 21 de enero de 2022.

El artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcu-

rido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

Por lo tanto, dado que la comunicación se puso a disposición de la sociedad el 10 de enero de 2022 en el servicio de dirección electrónica habilitada única, sin que accediera a la notificación, la notificación se entendió rechazada una vez transcurridos 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación, es decir, el día 21 de enero de 2022.

El artículo 111.2 de la LGT dispone que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

En cuanto a la manifestación de que no son válidas las actuaciones del 18 de febrero de 2022 realizadas con D.^a Elisa Gómez, al tratarse de una persona que no ostentaba representación de la entidad ni era socia de la misma y por no haber comunicado previamente a la sociedad la personación en el local, cabe señalar, por un lado, que las actuaciones se realizaron con la encargada o responsable de la fábrica y, por el otro, que la normativa vigente no establece la obligación de comunicar previamente a la sociedad la personación en el local.

El enunciado del supuesto nos indica que en el momento de la personación en el local se encontraba en la fábrica la directora de Producción, D.^a Elisa Gómez, quien facilitó el paso al personal de la Inspección y accedió a que fuera con ella con quien se entendieran las actuaciones, manifestando ser la encargada del local.

Por otra parte, el artículo 173.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), dispone que, cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberá atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes.

En cuanto a la manifestación de que no es válido el precinto de la caja de seguridad, al no disponer la Inspección de autorización judicial para ello, cabe oponer que la normativa vigente no establece la obligatoriedad de disponer de autorización judicial para adoptar una medida cautelar en el procedimiento de inspección.

A este respecto, el artículo 146 de la LGT establece que en el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación, y deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción, levantándose si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Apartado 2

De los datos del enunciado se desprende que doña Candela Martínez Pérez es la directora financiera y titular del 24 % del capital social de Pececitos de Colores, SL, siendo la administradora única de la entidad doña Laura Pérez García, madre de Candela.

El artículo 45 de la LGT regula la representación legal, estableciendo que por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

El artículo 110 del RGAT indica que por las personas jurídicas deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Por su parte, el artículo 46 de la LGT regula la representación voluntaria, disponiendo en su apartado 1 que los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

El artículo 111 del RGAT establece que, en el caso de personas jurídicas, la representación voluntaria podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita.

La representación podrá ser otorgada en favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la LGT, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.

- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
- e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

Por otra parte, el artículo 112 del RGAT establece que la representación deberá acreditarse en la primera actuación que se realice por medio de representante, si bien su falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto o trámite de que se trate, siempre que se aporte aquella o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo.

En todo caso, se podrá exigir que la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones acrediten su identidad y el concepto en el que actúen.

En el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.

Las manifestaciones hechas por la persona que haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho.

En el caso que nos ocupa, entendemos que Candela comparece ante la Inspección sin acreditar representación, por lo que el órgano de inspección deberá requerirle su aportación en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

Pregunta 2

Apartado 1

Por lo que se refiere a la comunicación de inicio, el artículo 177 del RGAT establece que el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87 del RGAT.

El artículo 87.4 del RGAT dispone que, salvo en los supuestos de iniciación mediante personación, se concederá al obligado tributario un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la comunicación de inicio, para que comparezca, aporte la documentación requerida y la que considere conveniente, o efectúe cuantas alegaciones tenga por oportunas.

El enunciado del supuesto nos indica que, en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, notificada en fecha 4 de julio de 2022, se requirió a la obligada tributaria para que se personara en las oficinas de la Inspección el día 22 de julio de 2022, así como para que aportara en esa fecha determinada documentación, por lo que cabe concluir que se ha concedido el plazo mínimo de 10 días a que se refiere el artículo 87.4 del RGAT.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 178 del RGAT, que regula la extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la LGT.

La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

Según dispone el enunciado del supuesto, en el procedimiento de inspección se va a proceder a la comprobación parcial del IRPF de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, limitada a la comprobación de las ganancias patrimoniales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 66 a) de la LGT, prescribirá a los 4 años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, iniciándose el cómputo, tal y como dispone el artículo 67.1 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En el caso del IRPF del ejercicio 2017, el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración finalizó en fecha 30 de junio de 2018, por lo que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inició en fecha 1 de julio de 2018, finalizando el cómputo del plazo de prescripción en fecha 30 de junio de 2022.

La comunicación de inicio de actuaciones inspectoras fue notificada por agente tributario el día 4 de julio de 2022, por lo que cabe concluir que, en dicha fecha, ya había prescrito

el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en lo que se refiere al IRPF del ejercicio 2017.

Por lo que se refiere a la notificación de la comunicación de inicio, el artículo 110 de la LGT regula el lugar de práctica de las notificaciones, estableciendo en su apartado 2 que, en los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

El artículo 111 de la LGT regula las personas legitimadas para recibir las notificaciones, disponiendo que cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

El artículo 42 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, regula que cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente este en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona mayor de 14 años que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie se hiciera cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los 3 días siguientes. En caso de que el primer intento de notificación se haya realizado antes de las 15 horas, el segundo intento deberá realizarse después de las 15 horas y viceversa, dejando en todo caso al menos un margen de diferencia de 3 horas entre ambos intentos de notificación.

El enunciado del supuesto indica que, en fecha 29 de junio de 2022, se intentó notificar la comunicación de inicio en el domicilio fiscal de D.^a Laura, no pudiéndose entregar a nadie y dejándose constancia en diligencia suscrita por el agente notificador. Posteriormente, y en fecha 4 de julio de 2022 (es decir, dentro de los 3 días hábiles siguientes), se intentó nuevamente la notificación en el referido domicilio fiscal, notificándose la comunicación de inicio a D. Juan Martín Martín, quien se identificó correctamente y manifestó ser el portero de la finca (es decir, un empleado de la comunidad de propietarios donde radica el domicilio fiscal de D.^a Laura Pérez García).

Por lo tanto, cabe concluir que la notificación de la comunicación de inicio es correcta.

Apartado 2

El artículo 149 de la LGT dispone que todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tri-

butaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de 6 meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general.

Por otra parte, el artículo 179 del RGAT establece que la solicitud a que se refiere el artículo 149 de la LGT deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar.

Recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento.

La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento de inspección se inició en fecha 4 de julio de 2022, por lo que el plazo de 15 días de que disponía el obligado tributario para formular la solicitud a que se refiere el artículo 149 de la LGT finalizó en fecha 25 de julio de 2022.

Dado que la solicitud se recibió en fecha 29 de julio de 2022, el órgano de inspección deberá inadmitir la solicitud, por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT, debiendo la misma estar motivada y debiéndose notificar al obligado tributario.

Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

Apartado 3

El artículo 150.4 de la LGT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obli-

gado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración de este.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Por su parte, el artículo 184 del RGAT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el artículo 150.4 de la LGT, de un mínimo de 7 días naturales cada uno. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los 7 días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.

En el caso que nos ocupa, podría accederse a la solicitud efectuada por el obligado tributario, dado que:

- 1.º La solicitud fue formulada con anterioridad a los 7 días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud (se solicita el 5 de septiembre de 2022, con anterioridad a los 7 días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud –15 de septiembre de 2022–).
- 2.º Se justifica la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen (el enunciado nos indica que el obligado tributario necesita realizar un viaje a Marruecos para atender problemas –que la Inspección conoce– surgidos en la piscifactoría que allí tiene la entidad Pececitos).

- 3.º No se aprecia, *a priori*, que la solicitud pueda perjudicar el desarrollo de las actuaciones.
- 4.º La solicitud contiene un mínimo de 7 días naturales y no excede de 60 días naturales para todo el procedimiento (en el caso que nos ocupa, contiene 48 días naturales).

En caso de que se accediera a la solicitud realizada en la diligencia de 5 de septiembre de 2022, supondría una extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, tal y como establece el artículo 150.4 de la LGT.

Apartado 4

En el caso que nos ocupa, la propuesta de regularización a practicar, con resultado a ingresar, recoge en los ejercicios comprobados dos contingencias:

- 1.ª Ganancias derivadas de la percepción de premios de bingo *online* que D.ª Laura olvidó declarar, estando la Sra. Pérez conforme con esta propuesta.
- 2.ª Ganancias derivadas de la transmisión de acciones, no estando la Sra. Pérez conforme con esta propuesta.

El artículo 187.2 del RGAT establece que cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas, y siempre que de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

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

Apartado 5

La Inspección no estaría obligada, dado que el artículo 186.1 del RGAT señala que, cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la LGT, lo pondrá en

conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 155.7 de la LGT establece que la falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Apartado 1

El artículo 11.3.1.º párrafo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone que los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en el apartado 1 del artículo 11 de la LIS.

El gasto por la compra de materias primas facturada en 2012 que el contable olvidó registrar en dicho año, por importe de 60.000 euros, no es fiscalmente deducible en el año de contabilización (2021), tal y como establece el artículo 11.3.1.º párrafo de la LIS, ya que ello conllevaría una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en el artículo 11.1 de la LIS.

No obstante lo anterior, dado que el importe del gasto se habrá contabilizado en la cuenta del Plan General de Contabilidad (PGC) 113, «Reservas voluntarias» (norma de registro y valoración 23.^a del PGC), no habrá que hacer ajuste fiscal alguno al resultado contable:

Gasto contable	0 €
Gasto fiscal	<u>0 €</u>
No procede ajuste fiscal	

Apartado 2

El artículo 15 c) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El gasto por una sanción impuesta por la Agencia de Protección de Datos, por importe de 80.000 euros, debida a la divulgación ilícita de información sobre clientes no resulta fiscalmente deducible, tal y como establece el artículo 15 c) de la LIS, por lo que procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 80.000 euros:

Gasto contable	80.000 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	+80.000 €

Apartado 3

El artículo 15 i) de la LIS señala que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios periodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

- 1.º 1.000.000 de euros.
- 2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

La indemnización abonada a un directivo despedido en 2022, por importe de 1.200.000 euros, resulta fiscalmente deducible en la cuantía de 1.000.000 de euros, tal y como establece el artículo 15 i) de la LIS, por lo que procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 200.000 euros:

Gasto contable	1.200.000 €
Gasto fiscal	1.000.000 €
Ajuste fiscal	+200.000 €

Apartado 4

El artículo 15 k) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.^a Que, en el periodo impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS.
- 2.^a Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho periodo impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS.

La pérdida por deterioro de valor de las acciones de la filial residente en Bahamas, por importe de 12.000 euros, no resulta fiscalmente deducible, tal y como establece el artículo 15 k) de la LIS, por lo que procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 12.000 euros:

Gasto contable	12.000 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	+12.000 €

Apartado 5

El artículo 15 bis de la LIS establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

El gasto financiero por intereses satisfechos por un préstamo concedido por una filial residente en EE. UU., en la que participa en un 30 % del capital social, concediendo el régimen fiscal americano a los ingresos una reducción del 50 % del tipo impositivo del impuesto sobre sociedades, no resulta fiscalmente deducible, tal y como establece el artículo 15 bis de la LIS, por lo que procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable, por importe de 750.000 euros:

Gasto contable	750.000 €
Gasto fiscal	0 €
Ajuste fiscal	+750.000 €

Pregunta 2

La sociedad Bocaditos Marinos, SA, en el ejercicio que reduzca su capital social, practicará la siguiente anotación contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (20.000 acciones × 6 € × 50%)	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000
210	Terrenos y bienes naturales		24.000
771	Beneficio inmovilizado material		6.000

El artículo 17.4 c) de la LIS dispone que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales transmitidos a los socios por causa de reducción del capital con devolución de aportaciones.

Por otra parte, el artículo 17.5 de la LIS establece que la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal, por lo que la renta a integrar en la base imponible del impuesto sobre sociedades de Bocaditos Marinos, SA ascenderá a 6.000 euros:

Valor mercado elementos transmitidos	60.000 €
Valor fiscal elementos transmitidos	54.000 €
Renta a integrar en la base imponible	<u>6.000 €</u>

Dado que la entidad Bocaditos Marinos, SA ha contabilizado un beneficio de 6.000 euros, no procede efectuar ajuste alguno al resultado contable:

Ingreso contable	6.000 €
Ingreso fiscal	<u>6.000 €</u>
No procede ajuste fiscal	

El socio Pececitos de Colores, SL, de acuerdo con el PGC, contabilizará los bienes recibidos por su valor razonable, de la forma que se indica a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Acciones de Bocaditos Marinos, SA (12.000 × 50 %)		6.000
771	Beneficio inmovilizado material		9.000

Sin embargo, el artículo 17.6 de la LIS determina que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación, por lo que tendrá que integrar en la base imponible la siguiente diferencia:

Valor mercado bienes recibidos	15.000 €
Valor fiscal participación	12.000 €
Renta a integrar en la base imponible	3.000 €

A efectos fiscales, la devolución recibida reduce el coste de adquisición de la participación. En este caso, por tanto, el valor fiscal de la participación será cero.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 21.3 de la LIS dispone que estará exenta la renta positiva obtenida en la reducción de capital, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %.
- 2.º Que la participación correspondiente se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la operación de reducción de capital social.

El artículo 21.10 de la LIS regula que el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 21 de la LIS, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 % en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Por tanto, dado que concurren los requisitos a que se refiere el artículo 21.3 de la LIS, el 95 % de la renta positiva generada en la reducción de capital está exenta.

Puesto que Pececitos de Colores, SL ha contabilizado un beneficio de 9.000 euros, deberá realizar un ajuste extracontable negativo de 8.850 €:

Ingreso contable	9.000 €
Ingreso fiscal	150 €
Ajuste fiscal	-8.850 €

El socio Tiburones Peligrosos, SL, de acuerdo con el PGC, contabilizará los bienes recibidos por su valor razonable, de la forma que se indica a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
250	Acciones de Bocaditos Marinos, SA (24.000 × 50%)		12.000
771	Beneficio inmovilizado material		3.000

Sin embargo, el artículo 17.6 de la LIS establece que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación, por lo que tendrá que integrar en la base imponible la siguiente diferencia:

Valor mercado bienes recibido	15.000 €
Valor fiscal participación	24.000 €
Renta a integrar en la base imponible	-9.000 €

A efectos fiscales, la devolución recibida reduce el coste de adquisición de la participación. En este caso, por tanto, el valor fiscal de la participación será 9.000 euros (24.000 – 15.000).

Ahora bien, el artículo 21.6 de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de una operación de reducción de capital, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5%.
- 2.º Que la participación correspondiente se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la operación de reducción de capital social.

Por tanto, dado que concurren los requisitos a que se refiere el artículo 21.6 de la LIS, no se integrará en la base imponible la renta negativa generada en la reducción de capital (9.000 €).

Ya que Tiburones Peligrosos, SL ha contabilizado un beneficio de 3.000 euros, deberá realizar un ajuste extracontable negativo de 3.000 euros:

Ingreso contable	3.000 €
Ingreso fiscal	0 €
Ajuste fiscal	-3.000 €

El socio Clown Nemo, SL, de acuerdo con el PGC, contabilizará los bienes recibidos por su valor razonable, de la forma que se indica a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	15.000	
250	Acciones de Bocadoitos Marinos, SA (36.000 × 50 %)		18.000
671	Pérdida inmovilizado material	3.000	

Sin embargo, el artículo 17.6 de la LIS establece que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación, por lo que tendrá que integrar en la base imponible la siguiente diferencia:

Valor mercado bienes recibidos	15.000 €
Valor fiscal participación	36.000 €
Renta a integrar en la base imponible	-21.000 €

A efectos fiscales, la devolución recibida reduce el coste de adquisición de la participación. En este caso, por tanto, el valor fiscal de la participación será 21.000 euros (36.000 – 15.000).

Ahora bien, el artículo 21.6 de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de una operación de reducción de capital, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %.
- 2.º Que la participación correspondiente se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la operación de reducción de capital social.

Por tanto, dado que concurren los requisitos a que se refiere el artículo 21.6 de la LIS, no se integrará en la base imponible la renta negativa generada en la reducción de capital (21.000 €).

Puesto que Clown Nemo, SL ha contabilizado una pérdida de 3.000 euros, deberá realizar un ajuste extracontable negativo de 18.000 euros:

Pérdida contable	3.000 €
Pérdida fiscal	0 €
Ajuste fiscal	+3.000 €

El socio Filetes Dori Azul, SA, de acuerdo con el PGC, contabilizará los bienes recibidos por su valor razonable, de la forma que se indica a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	15.000	
250	Acciones de Bocaditos Marinos, SA (14.400 × 50%)		7.200
771	Beneficio inmovilizado material		7.800

Sin embargo, el artículo 17.6 de la LIS establece que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación, por lo que tendrá que integrar en la base imponible la siguiente diferencia:

Valor mercado bienes recibidos	15.000 €
Valor fiscal participación	14.400 €
Renta a integrar en la base imponible	600 €

A efectos fiscales, la devolución recibida reduce el coste de adquisición de la participación. En este caso, por tanto, el valor fiscal de la participación será cero.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 21.3 de la LIS dispone que estará exenta la renta positiva obtenida en la reducción de capital, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5%.
- 2.º Que la participación correspondiente se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la operación de reducción de capital social.

El artículo 21.10 de la LIS dispone que el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 21 de la LIS, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 % en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Por tanto, dado que concurren los requisitos a que se refiere el artículo 21.3 de la LIS, el 95 % de la renta positiva generada en la reducción de capital está exenta.

Como Filetes Dori Azul, SA ha contabilizado un beneficio de 7.800 euros, deberá realizar un ajuste extracontable negativo de 7.770 euros:

Ingreso contable	7.800 €
Ingreso fiscal	30 €
Ajuste fiscal	-7.770 €

Por otra parte, el enunciado nos indica que, después de la reducción de capital, los socios Pececitos de Colores, SL y Tiburones Peligrosos, SL venden cada uno las restantes acciones de Bocaditos al precio de 3,6 euros por acción.

El socio Pececitos de Colores, SL, de acuerdo con el PGC, contabilizará la operación de venta de las restantes acciones de Bocaditos Marinos, SA de la forma que se indica a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.000 acciones × 3,6)	18.000	
250	Acciones de Bocaditos Marinos (12.000 × 50 %)		6.000
766	Beneficio valores negociables		12.000

A efectos fiscales, la devolución recibida reduce el coste de adquisición de la participación. En este caso, por tanto, el valor fiscal de la participación será cero euros.

La posterior transmisión de la participación por el socio Pececitos de Colores, SL tendrá el siguiente efecto:

- Importe de la venta: 5.000 acciones × 3,6 euros = 18.000 euros.
- Resultado fiscal: Importe de la venta – Valor fiscal de la participación = 18.000 – 0 = 18.000 euros.

El socio Tiburones Peligrosos, SL, de acuerdo con el PGC, contabilizará la operación de venta de las restantes acciones de Bocaditos Marinos, SA de la forma que se indica a continuación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.000 acciones × 3,6)	18.000	
250	Acciones de Bocaditos Marinos (24.000 × 50%)		12.000
766	Beneficio valores negociables		6.000

A efectos fiscales, la devolución recibida reduce el coste de adquisición de la participación. En este caso, por tanto, el valor fiscal de la participación será 9.000 euros (24.000 – 15.000).

La posterior transmisión de la participación por el socio Tiburones Peligrosos, SL tendrá el siguiente efecto:

- Importe de la venta: 5.000 acciones × 3,6 euros = 18.000 euros.
- Resultado fiscal: Importe de la venta – Valor fiscal de la participación = 18.000 – 9.000 = 9.000 euros.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 21.3 de la LIS dispone que estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5%.
- 2.º Que la participación correspondiente se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la operación de reducción de capital social.

El artículo 21.10 de la LIS indica que el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 21 de la LIS, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Por tanto, dado que concurren los requisitos a que se refiere el artículo 21.3 de la LIS, el 95% de la renta positiva generada en la transmisión de la participación en la entidad Bocaditos Marinos, SA está exenta.

Puesto que Pececitos de Colores, SL ha contabilizado un beneficio de 12.000 euros, deberá realizar un ajuste extracontable negativo de 11.100 euros:

Ingreso contable.....	12.000 €
Ingreso fiscal	900 €
Ajuste fiscal	-11.100 €

Como Tiburones Peligrosos, SL ha contabilizado un beneficio de 6.000 euros, deberá realizar un ajuste extracontable negativo de 5.550 euros:

Ingreso contable.....	6.000 €
Ingreso fiscal	450 €
Ajuste fiscal	-5.550 €

Pregunta 3

Apartado 1

El artículo 18.1 de la LIS dispone que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

La operación de compra de alevines por parte de Pececitos de Colores a FSC es una operación entre entidades vinculadas, dado que el porcentaje de participación indirecto es del 25 % (cabe señalar que Bocaditos Marinos tiene el 100 % del capital social de la empresa maltesa).

El precio pagado en la adquisición de alevines a la empresa FSC es de 1,5 euros por kilogramo. En cambio, en operaciones de adquisición de alevines con proveedores independientes no vinculados, el precio pagado ha sido de 1 euro por kilogramo, por lo que cabe concluir que el precio pagado a la empresa maltesa (1,5 €) no corresponde al valor de mercado (1 €).

Apartado 2

El artículo 18.3 de la LIS determina que las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado,

deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Ahora bien, la documentación específica no será exigible a las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

Apartado 3

Desde el punto de vista de Pecesitos de Colores, procede incrementar la base imponible en 5.000 euros, diferencia entre el precio pactado por la compra de alevines (15.000 €) y su valor de mercado (10.000 €).

Ahora bien, el artículo 18.11 de la LIS establece que, en aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Por tanto:

- 1.º Parte del ajuste que corresponde al porcentaje de participación en FSC (25 %):
1.250 euros:
 - Para Bocaditos: aumenta el valor de adquisición de la participación del socio.
 - Para FSC: aportación del socio a los fondos propios de FSC.
- 2.º Parte del ajuste que no corresponde al porcentaje de participación en FSC (75 %):
3.750 euros:
 - Para Bocaditos: liberalidad.
 - Para FSC: renta.

Apartado 4

FSC no puede exigir que se le dé trámite de audiencia en el procedimiento inspector de Pecesitos de Colores, dado que el artículo 18.12 de la LIS dispone que la comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado res-

pecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

No obstante lo anterior, FSC tiene otras vías para defender sus intereses. El artículo 18.12 de la LIS establece que si contra la liquidación provisional practicada al obligado tributario como consecuencia de la comprobación, este interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Por otra parte, transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación.

Parte 4.^a

Pregunta 1

1. La compra de alevines a una empresa italiana, que llegan directamente a una de las piscifactorías de Pececitos en España, constituye una operación sujeta al IVA, en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes (tal y como disponen los arts. 13 y 15 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –LIVA–), que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) dado que, en virtud de lo establecido en el artículo 71.Uno de la LIVA, se encuentra en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa que efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes, de conformidad con lo señalado en el artículo 85 de la LIVA, es decir, Pececitos de Colores, SL.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, de conformidad con lo establecido en el artículo 91.Uno.1.º de la LIVA, se aplicará el tipo del 10 %, al tratarse de una adquisición intracomunitaria de sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. El servicio de cuidado y alimentación de alevines en una piscifactoría ajena a Pececitos de Colores efectuado por una empresa italiana en Italia, desde el momento en que los recibe hasta que alcanzan un peso mínimo, siendo los alevines propiedad de Pececitos de Colores en todo momento, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con

lo dispuesto en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios (art. 11 LIVA) localizada en el TAI español, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (Pececitos de Colores, SL) es empresario/profesional a efectos del IVA y se encuentra establecido en el TAI.

Se trata de una prestación de servicios sujeta y no exenta, puesto que no concurre en el presente caso ninguno de los supuestos de exención a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa destinataria del servicio, es decir, Pececitos de Colores, SL, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA, ya que la empresa italiana no se encuentra establecida en el TAI español.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, de conformidad con lo regulado en el artículo 90.Uno de la LIVA, el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, al no resultar aplicables los tipos reducidos regulados en el artículo 91 de la LIVA.

3. El servicio de transporte de los alevines comprados de la operación anterior, prestado por otra empresa italiana, efectuado desde las instalaciones de esa otra entidad italiana en su país con destino a una piscifactoría también situada en Italia, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios (art. 11 LIVA) localizada en el TAI español, de conformidad con lo determinado en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (Pececitos de Colores, SL) es empresario/profesional a efectos del IVA y se encuentra establecido en el TAI.

Se trata de una prestación de servicios sujeta y no exenta, ya que no concurre en el presente caso ninguno de los supuestos de exención a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa destinataria del servicio, es decir, Pececitos de Colores, SL, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA, puesto que la empresa italiana no se encuentra establecida en el TAI español.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, de conformidad con lo señalado en el artículo 90.Uno de la LIVA, el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, al no resultar aplicables los tipos reducidos regulados en el artículo 91 de la LIVA.

Pregunta 2

La compra del vehículo automóvil usado a un concesionario alemán, que tributa en régimen general del IVA alemán, constituye una operación sujeta al IVA, en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes (tal y como disponen los arts. 13 y 15 LIVA), que se localiza en el TAI dado que, en virtud de lo establecido en el artículo 71.Dos de la LIVA, el adquirente (Pececitos de Colores, SL) habrá comunicado al vendedor (el concesionario ale-

mán) el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido atribuido por la Administración española.

En cambio, la compra del vehículo automóvil usado a un sujeto pasivo revendedor alemán, que aplica en su país el régimen de bienes usados, no constituye una adquisición intracomunitaria de bienes, puesto que el artículo 13.1.^a b) de la LIVA establece que no se comprenden en las adquisiciones intracomunitarias de bienes aquellas cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

Por tanto, la compra del vehículo automóvil usado a un sujeto pasivo revendedor alemán constituye una entrega de bienes, que se localizará en Alemania, por un artículo de la LIVA alemana análogo al artículo 68 de la LIVA, por lo que la operación no está sujeta al IVA (para que lo estuviera, la entrega de bienes debería localizarse en el TAI español, tal y como establece el art. 4 LIVA).

Pregunta 3

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, la transmisión del terreno rústico estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, se trata de una operación exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA, al tratarse de la entrega de un terreno rústico que no tiene la consideración de edificable.

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA dispone que la exención relativa al número 20.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

En el caso que nos ocupa, se cumplen los requisitos para que el transmitente pueda renunciar a dicha exención, dado que el adquirente (Pececitos de Colores, SL) es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a efectuar la deducción del IVA soportado al realizar la adquisición puesto que, de conformidad con lo establecido en el artículo 94 de la LIVA, el terreno rústico adquirido se va a utilizar en una actividad que origina el derecho a la deducción (el enunciado indica que la compra del terreno se realiza con la intención de construir un almacén cuyo destino será el arrendamiento del mismo a otra sociedad, constituyendo esta actividad una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA).

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la operación, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la empresa transmitente Nautilus.

Ahora bien, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de que la empresa transmitente renuncie a la exención, el sujeto pasivo de la operación será la entidad adquirente del terreno, es decir, Pececitos de Colores, SL.

2. De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, la transmisión del terreno rústico estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, se trata de una operación exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA, al tratarse de la entrega de un terreno rústico que no tiene la consideración de edificable.

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA dispone que la exención relativa al número 20.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción

total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

En el caso que nos ocupa, no se cumplen los requisitos para que el transmitente pueda renunciar a dicha exención, dado que el adquirente (Pececitos de Colores, SL), si bien es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no tiene derecho a efectuar la deducción del IVA soportado al realizar la adquisición y, de conformidad con lo establecido en el artículo 94 de la LIVA, el terreno rústico adquirido se va a utilizar en una actividad que no origina el derecho a la deducción (el enunciado indica que la compra del terreno se realiza con la intención de construir un edificio de viviendas cuyo destino será el alquiler de las viviendas a particulares, constituyendo esta actividad una prestación de servicios sujeta y exenta del IVA, tal y como regula el art. 20.Uno.23.º b) LIVA).

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la operación, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la empresa transmitente Nautilus.

3. De conformidad con lo establecido en el artículo 8.Dos.1.º de la LIVA, se consideran entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de la LIVA, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 % de la base imponible. En caso contrario, de conformidad con lo establecido en el artículo 11.Dos.6.º de la LIVA, se tratará de una prestación de servicios.

Por otra parte, la referida ejecución de obra constituye una operación sujeta y no exenta, ya que no concurren en el presente caso ninguno de los supuestos de exención a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

Tal y como establece el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Pregunta 4

Apartado a)

En el caso 1, la base imponible viene regulada en el artículo 79.Seis de la LIVA, y estará formada por el importe de la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión, es decir, 90.000 euros (100.000 € menos el 10 % de 100.000 €).

En el caso 2, el artículo 79.Cinco de la LIVA establece que, cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. Se considerará que existe vinculación, en el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto que sean de aplicación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 18.2 de la LIS, la operación entre ambas entidades es una operación vinculada, por cuanto el porcentaje de participación de Pececitos de Colores en Alquileres Nautilus es del 100 % (la LIS requiere que dicho porcentaje sea, como mínimo, del 25 %).

Esta regla de valoración será aplicable cuando el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma (el enunciado nos indica que Alquileres Nautilus, SL tiene derecho a deducir solo parcialmente el IVA) y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia (valor normal de mercado).

En el caso de la transmisión del edificio de oficinas, dado que la contraprestación pactada (800.000 €) resulta inferior al valor normal de mercado (1.000.000 €), la base imponible será 1.000.000 de euros.

En cambio, en el caso de la transmisión del almacén, dado que la contraprestación pactada (2.000.000 €) es superior al valor normal de mercado (1.900.000 €), la base imponible será 2.000.000 de euros.

En el caso 3, el artículo 79.Tres de la LIVA señala que, en los supuestos de autoconsumo de bienes, comprendidos en el artículo 9 de la LIVA, si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha ley.

Por lo tanto, la base imponible de la operación descrita será de 0 euros.

Apartado b)

Sí que resulta posible la modificación de la base imponible, dado que el artículo 80.Cuatro de la LIVA (en la redacción dada por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023), establece que la base imponible podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

En cuanto a los requisitos de tal modificación, son los siguientes:

- 1.º Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo podrá ser de 6 meses o 1 año.
- 2.º Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registro exigidos para este impuesto.
- 3.º Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional.
- 4.º Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos.

En cuanto al plazo en el que podría realizarse, el artículo 80.Cuatro de la LIVA señala que la modificación deberá realizarse en el plazo de los 6 meses siguientes a la finalización del periodo de 6 meses a que se refiere el requisito 1.º anterior y comunicarse a la AEAT en el plazo que se fije reglamentariamente.

En cuanto a las alternativas que tiene a la hora de rectificar las cuotas repercutidas, el artículo 89.Cinco de la LIVA dispone que cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la LGT, y en su normativa de desarrollo.
- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de 1 año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En cuanto a si tiene alguna otra obligación formal cuando expida y remita la factura rectificativa cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en todas las facturas rectificativas se hará constar su condición de rectificativa y la descripción de la causa que motiva la rectificación, los datos identificativos de la factura o facturas rectificadas y la rectificación efectuada, debiendo cumplir los requisitos que se establecen como obligatorios con carácter general.

Parte 5.^a

Pregunta 1

Apartado 1

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el Código Aduanero de la Unión, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del Código Aduanero de la Unión (CAU). Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 10.000 euros.

Para completar la determinación del valor en aduana siguiendo el método principal relativo al valor de transacción de las mercancías importadas, deberán tomarse en consideración los ajustes previstos en los artículos 71 y 72 del CAU.

En el artículo 71 del CAU se detallan los conceptos que deben formar parte del valor en aduana, es decir, deberán adicionarse al valor de transacción siempre que no estén incluidos ya en el mismo.

En el artículo 72 del CAU se especifican los conceptos que no forman parte del valor en aduana, y que por ello deberán ser deducidos del valor de transacción en caso de estar ya incluidos en el mismo.

Según dispone el artículo 71 del CAU, al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas se completará con:

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - i) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - ii) El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - iii) El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.
- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
 - i) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - ii) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - iii) Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - iv) Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como

condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por otra parte, el artículo 72 del CAU dispone que al determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 70, no se incluirá ninguno de los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:
 - Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 71.1 a) ii) del CAU, formará parte del valor en aduana el coste de los envases individuales que se facturan aparte, por un importe de 1.000 euros.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 71.1 e) del CAU, formará parte del valor en aduana el gasto de transporte de las mercaderías, desde Marruecos a Algeciras, cuyo importe asciende a 1.000 euros.

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de los calamares procedentes de Marruecos asciende a 12.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar	10.000 €
+ Ajuste envases (art. 71.1 a) ii) CAU)	+1.000 €
+ Ajuste transporte (art. 71.1 e) CAU)	+1.000 €
Valor en aduana	12.000 €

Apartado 2

El artículo 83 de la LIVA regula la base imponible de las importaciones de bienes, señalando que, como regla general, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes, en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del TAI, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad. Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

El enunciado indica que la mercancía tiene un arancel del 10 % *ad valorem*, por lo que los derechos arancelarios de los calamares ascienden a 1.200 euros ($12.000 \times 10\%$).

Por lo tanto, la base imponible del IVA a la importación ascenderá a 13.700 euros, siendo el resultado, en el caso que nos ocupa, de adicionar al valor en aduana (12.000 €) los derechos arancelarios devengados con motivo de la importación (1.200 €), así como el transporte de las mercaderías desde la aduana de Algeciras a Alicante (500 €).

Pregunta 2

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar

por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

El precio realmente pagado o por pagar será el pago total que el comprador haya efectuado o deba efectuar al vendedor o a un tercero a favor del vendedor, por las mercancías importadas, e incluirá todos los pagos efectuados o por efectuar como condición de la venta de esas mercancías.

El valor de transacción se aplicará siempre que se cumplan, entre otras condiciones, que no exista vinculación entre comprador y vendedor o la vinculación no tenga influencia en el precio (art. 70.3 d) CAU).

A estos efectos, hay que tener en cuenta que cuando existe vinculación entre dos sujetos, el precio pactado puede que no sea la única consideración que determine la venta de las mercancías, dado que el entramado de relaciones existentes entre los dos sujetos va más allá de la transacción que se valora. Solo si ese precio pactado no queda contaminado por la existencia de esas relaciones puede ser admitido como base para la valoración.

Por tanto, para que pueda rechazarse el valor de transacción no basta solo con que exista vinculación sino que esa vinculación, además, ha debido influir en el precio. Se trata de una norma perfectamente lógica ya que, de no preverse así, las personas vinculadas tendrían vía libre para fijar el precio que más conviniese a sus intereses, afectando de este modo al importe del impuesto a satisfacer.

Para definir el concepto de partes vinculadas, el artículo 127 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013, señala que se considerará que dos personas están vinculadas si se cumple una de las siguientes condiciones:

- a) Una de ellas forma parte de la dirección o del consejo de administración de la empresa de la otra.
- b) Ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas.
- c) Una es empleada de otra.
- d) Una tercera persona posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5% o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra.
- e) Una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra.
- f) Ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona.
- g) Juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona.
- h) Son miembros de la misma familia.

Una vez constatada la existencia de vinculación entre las partes (el enunciado nos indica que Pececitos de Colores realiza la importación de su sucursal de Marruecos) procede determinar si la misma ha influido en el precio. A este fin, el artículo 134 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013, determina dos tipos de medidas:

- 1.^a El denominado examen general.
- 2.^a Los valores criterio.

Por lo que se refiere al examen general, se trata de un mecanismo que tiene como destinatario a la Administración, y mediante el cual deben analizarse las circunstancias de la venta a fin de determinar si la vinculación ha influido en el precio.

Además del examen general, el Código de Valoración pone a disposición del importador 3 vías alternativas para disipar las dudas de la Administración, los denominados valores criterio. En efecto, si el valor que se declara se aproxima suficientemente a un valor previamente aceptado por la Administración, en el mismo momento o en otro cercano, para mercancías idénticas o similares (que se hayan valorado por el método del valor de transacción, el método del valor deductivo o el método del valor calculado), el valor declarado por el importador debe ser aceptado.

En el caso que nos ocupa, dado que el valor que se declara (10.000 €) no se aproxima al valor de transacción para mercancías idénticas o similares (20.000 €), cabe concluir que la existencia de vinculación ha influido en el precio, por lo que deberá abandonarse el método del valor de transacción y buscar, en el orden jerárquico correspondiente, un método alternativo que resulte aplicable.

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 2.3 a) de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC), cometen delito de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT que importen drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros.

El apartado 6 del artículo 2 de la LORC dispone que las personas jurídicas serán penalmente responsables en relación con los delitos tipificados en el artículo 2 de la LORC cuando en la acción u omisión descritas en el mismo concurren las circunstancias previstas en

el artículo 31 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de diciembre, del Código Penal, y en las condiciones en él establecidas.

En el presente caso, de los datos del enunciado se desprende que se ha cometido el delito de contrabando tipificado en el artículo 2.3 a) de la LORC, dado que se ha producido la importación de hachís, y ello con independencia del valor de este.

Por otra parte, el artículo 3 de la LORC regula la penalidad, que señala:

- 1.º Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, imponiéndose las penas en su mitad superior.
- 2.º Cuando proceda la exigencia de responsabilidad penal de una persona jurídica de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.6 de la LORC, se impondrá pena consistente en multa proporcional del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y prohibición de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre 1 y 3 años.

El artículo 5 de la LORC regula el comiso, señalando que toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso, entre otros, de las mercancías que constituyan el objeto del delito.

Los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado. Los bienes de lícito comercio serán enajenados por la AEAT, con excepción de los bienes de lícito comercio decomisados por delito de contrabando de drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, o de precursores de las mismas, tipificados en el artículo 2.3 a) de la LORC, en cuyo caso la enajenación o la determinación de cualquier otro destino de los mismos corresponderá a la Mesa de Coordinación de Adjudicaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2 a) y c) de la Ley 17/2003, de 29 de mayo, por la que se regula el Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

Pregunta 4

Apartado 1

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión, aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

Además de las disposiciones aplicables a todos los regímenes aduaneros, el régimen de perfeccionamiento activo se regula, a nivel comunitario, en los artículos 256 a 258 del CAU.

La razón de ser de este régimen aduanero, cuya característica fundamental consiste en la introducción de mercancías no comunitarias en el territorio aduanero de la Unión Europea para ser transformadas y posteriormente exportadas, estriba en la eliminación del obstáculo arancelario, así como de cualquier otra medida restrictiva de carácter comercial, que grava normalmente la importación de mercancías, permitiendo así que las industrias comunitarias salgan al exterior con productos competitivos, en el mercado libre, tanto en precio como en calidad.

El régimen de perfeccionamiento activo puede definirse como aquel que permite introducir en el territorio aduanero comunitario mercancías no comunitarias, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento y para ser exportadas posteriormente de dicho territorio aduanero en forma de productos compensadores.

Las características fundamentales de este régimen son, por tanto:

- Se introducen en la Unión Europea mercancías no comunitarias.
- Se eliminan los derechos de importación correspondientes a tales mercancías.
- Esas mercancías (u otras equivalentes) han de someterse a operaciones de perfeccionamiento (reparación, elaboración, montaje...).
- Los productos compensadores resultantes de tales operaciones han de ser exportados.

La utilización del régimen de perfeccionamiento activo no es obligatoria. La entidad Pececitos de Colores, SL podría utilizar el régimen de depósito aduanero, regulado en los artículos 237 a 242 del CAU, que permite el almacenamiento de mercancías en una instalación autorizada (locales, naves u otros emplazamientos delimitados) –para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera–, sin pago de derechos de aduana, sin pago del IVA a la importación y sin quedar sometidas a medidas de política comercial.

El artículo 241 del CAU dispone que, cuando exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras podrán autorizar la realización del perfeccionamiento de mercancías en régimen de perfeccionamiento activo dentro de un depósito aduanero, con sujeción a las condiciones que establecen dichos regímenes.

No sería posible utilizar el régimen de importación temporal, regulado en el artículo 250 del CAU, dado que este régimen se autoriza siempre y que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas. Se admiten las operaciones de reparación y mantenimiento, incluidas la revisión y la puesta a punto de las mercancías o las medidas adoptadas con el fin de garantizar su conservación o su conformidad con los requisitos técnicos indispensables para permitir su utilización en el régimen.

Apartado 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 211.1 del CAU, se requerirá autorización de las autoridades aduaneras para la utilización del régimen de perfeccionamiento activo.

Dicha autorización solo puede concederse cuando con ello no resulten perjudicados los intereses esenciales de los productores de la Unión o, dicho de otro modo, cuando se consideren cumplidas las condiciones económicas.

En el caso de que los intereses de los productores de la Unión pudieran verse perjudicados por la concesión de una autorización, se ha de llevar a cabo un examen de las condiciones económicas a escala de la Unión a fin de decidir si procede o no conceder la autorización.

La obligación de someter a examen de condiciones económicas una solicitud de autorización de régimen de perfeccionamiento activo depende de la combinación de cuatro factores:

- 1.º El método de cálculo del importe de la deuda indicado en el dato 8/13 de la solicitud de autorización de utilización del régimen de perfeccionamiento activo (RPA) (Código IPO).
- 2.º El caso concreto por el que se consideran cumplidas las condiciones económicas de los recogidos en el artículo 167.1 del RDCAU. Se identifica señalando el código correspondiente en el dato 6/2 de la solicitud de autorización de utilización del RPA (Código IPO).
- 3.º La existencia o no de pruebas de que los intereses esenciales de los productores de la Unión Europea resultan perjudicados con la concesión de la autorización.
- 4.º El hecho de que las mercancías destinadas a ser incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo habrían sido o no objeto de una medida de política comercial o agrícola, un derecho antidumping provisional o definitivo, un derecho compen-

satorio, una medida de salvaguardia o un derecho adicional resultante de la suspensión de concesiones si se hubieran declarado para despacho a libre práctica.

Apartado 3

En función del tipo de deudas garantizadas, el artículo 89.1 del CAU diferencia entre dos tipos de garantías:

- a) Las garantías de las deudas aduaneras que ya han nacido (deuda existente o real).
- b) Las garantías de las deudas aduaneras que puedan nacer (deuda potencial).

En ambos casos son aplicables las mismas normas, a no ser que se disponga lo contrario.

Las deudas aduaneras reales son aquellas en las que la garantía se solicita para deudas que han nacido. El supuesto más habitual es el de las deudas que se originan con motivo del despacho aduanero, la deuda se origina en el momento de la admisión de la declaración y la garantía se exige para poder obtener la disposición de las mercancías (levante de las mercancías). Entre otras, se pueden mencionar las siguientes situaciones:

- Despacho a libre práctica mediante declaración en aduana normal sin aplazamiento de pago.
- Despacho a libre práctica mediante declaración en aduana normal con aplazamiento de pago.
- Despacho a libre práctica mediante declaración simplificada regulada en el artículo 166 del CAU.
- Despacho a libre práctica mediante declaración en aduana a través de inscripción en los registros del declarante, regulada en el artículo 182 del CAU.
- Régimen de importación temporal con exención parcial de derechos de importación, por la parte de los derechos no exentos.
- Régimen de destino final, cuando se trata de un derecho reducido por la parte correspondiente al mismo.
- Interposición de recurso (art. 45 CAU).
- Solicitud de facilidades de pago (art. 112 CAU).
- Suspensión de los plazos de pago (art. 108.2 CAU).

En cambio, las deudas aduaneras potenciales son aquellas que puedan nacer como consecuencia de la vinculación a cualquiera de los siguientes regímenes:

- a) Depósito temporal.
- b) Régimen de tránsito de la Unión o régimen común de tránsito.
- c) Régimen de depósito aduanero.
- d) Régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación.
- e) Régimen de perfeccionamiento activo.
- f) Régimen de destino final.

En el caso que nos ocupa, será necesario aportar una garantía para deuda potencial, dado que la misma puede nacer como consecuencia de la vinculación de las mercancías importadas al régimen de perfeccionamiento activo.

De conformidad con el artículo 89.2 del CAU, cuando las autoridades aduaneras exijan la constitución de una garantía para una deuda aduanera potencial, la garantía cubrirá:

- a) El importe de los derechos de importación o de exportación.
- b) Otros gravámenes devengados por la importación o exportación de las mercancías cuando:
 - La garantía se utilice para la inclusión de mercancías en el régimen de tránsito de la Unión.
 - La garantía pueda utilizarse en más de un Estado miembro.

En el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta que el valor en aduana para los kilos importados asciende a 100.000 euros, y que el tipo de arancel para el pulpo importado es del 10 % *ad valorem*, la garantía ascenderá a 10.000 euros ($100.000 \times 10\%$).

Apartado 4

El enunciado nos indica que 500.000 croquetas van a ser vendidas para su distribución al por menor a través de una conocida cadena de supermercados de Madrid, por lo que las croquetas deberán vincularse al régimen de despacho a libre práctica.

Teniendo en cuenta que el valor en aduana de los 10.000 kg de pulpo asciende a 100.000 euros, ello equivale a 10 euros por kg ($100.000/10.000$).

Por tanto, el valor de aduana de los 5.000 kg utilizados para elaborar las 500.000 croquetas que se van a vender en Madrid asciende a 50.000 euros. Teniendo en cuenta que el tipo de arancel para el pulpo importado es del 10 % *ad valorem*, la deuda aduanera ascenderá a 5.000 euros ($50.000 \times 10\%$).

En el caso de Reino Unido, las croquetas deberán vincularse al régimen de exportación, dado que el artículo 269 del CAU establece que las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación.

Apartado 5

El artículo 79 del CAU regula la deuda aduanera nacida por incumplimiento que establece que, respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio.
- b) Una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión.
- c) Una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.

En el caso que nos ocupa, esos 1.000 kg de pulpo marroquí no han sido objeto de transformación en croquetas, sino que fueron enviados a un almacén francés, produciéndose el nacimiento de una deuda aduanera de importación, debido al incumplimiento de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero.

El enunciado indica que el valor en aduana de los 10.000 kg de pulpo asciende a 100.000 euros, lo que equivale a 10 euros por kg (100.000/10.000). Por tanto, el valor de aduana de los 1.000 kg asciende a 10.000 euros. Teniendo en cuenta que el tipo de arancel para el pulpo importado es del 10 % *ad valorem*, la deuda aduanera ascenderá a 1.000 euros (10.000 × 10 %).

Parte 6.^a

Pregunta 1

El artículo 7 e) de la LIRPF dispone que estarán exentas, entre otras rentas:

las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de

desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Por tanto, cabe concluir que la indemnización exenta es aquella que no supera los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente (200.000 €), si bien la indemnización exenta tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Teniendo en cuenta que la indemnización abonada asciende a 150.000 euros en cada uno de los ejercicios 2021 y 2022, cabe concluir que la exención alcanza a la cantidad abonada en 2021 (150.000 €), así como a 30.000 euros de los 150.000 euros de indemnización satisfecha en 2022.

Con carácter general se aplica la reducción del 30 %, contemplada en el artículo 18 de la LIRPF, en los supuestos examinados a continuación, que son todos los rendimientos del trabajo (incluidos los derivados de aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad), excepto los derivados de los sistemas de previsión social:

- Rendimientos que tengan un periodo de generación superior a 2 años.
- Rendimientos generados en más de 2 años, siempre que no se obtengan de forma periódica o recurrente, que se cobren de forma fraccionada, con el cumplimiento de determinados requisitos.
- Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo e imputados a un mismo periodo impositivo.

La cuantía máxima de rendimiento a la que se puede aplicar la reducción del 30 % es de 300.000 euros anuales, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, del límite previsto para los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones y del límite aplicable en caso de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil.

La aplicación de la reducción del 30 % exige la imputación en un único periodo impositivo del rendimiento del trabajo.

No obstante, se sigue aplicando la reducción del 30 %, a pesar de no imputarse en un único ejercicio, a las indemnizaciones percibidas por la extinción de la relación laboral o común, percibidas de forma fraccionada, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación del rendimiento (antigüedad del trabajador) entre el número de periodos impositivos en los que se perciba la indemnización de forma fraccionada, sea superior a 2.

Este tipo de situaciones suele darse en el caso de despidos colectivos, aunque también en algunos despidos improcedentes.

En el caso de los despidos colectivos, cabe distinguir dos formas de instrumentarlos: pagar las indemnizaciones directamente por la empresa o bien exteriorizar este compromiso mediante un contrato de seguro colectivo:

Cuando las indemnizaciones laborales son pagadas directamente por las empresas en despidos colectivos (expedientes de regulación de empleo) las cantidades percibidas, una vez superado el límite exento a que se refiere el Estatuto de los Trabajadores como indemnización, se han de computar en su integridad si su periodo de generación no es superior a 2 años. En la medida en que tengan un periodo de generación superior a 2 años, se computan como sigue (Dirección General de Tributos –DGT–, Consultas V1642/2008, de 6 de agosto –NFC030975–, y V2817/2009, de 22 de diciembre –NFC037056–):

- Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a 2, procede practicar la reducción del 30 % en los rendimientos íntegros.
- Por el contrario, cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento, sea igual o inferior a 2, los rendimientos íntegros han de computarse por su importe total.

Por lo que se refiere a los periodos impositivos de fraccionamiento, hay que tener en cuenta todos y cada uno de los periodos en los que se perciben las cantidades, estén exentas o no (DGT, Consulta V1642/2008, de 6 de agosto –NFC030975–).

En el caso que nos ocupa, la antigüedad de la trabajadora es de 17 años, mientras que el número de periodos impositivos de fraccionamiento es de 2 (2021 y 2022), por lo que el cociente a que se refieren los artículos 18.2 de la LIRPF y 12.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de

marzo (RIRPF), es de 8,5 (17/2), superior a 2 y, en consecuencia, procede practicar la reducción del 30 % en los rendimientos íntegros.

El importe de la reducción aplicable en 2022 ascenderá a 36.000 euros (120.000 × 30 %).

Resumen

Indemnización exenta	180.000 €
Indemnización no exenta	120.000 €

Es aplicable la reducción del 30 % dado que: periodo de generación (17 años)/periodos de fraccionamiento (2 años) = 8,5, es superior a dos:

- Año 2021. Se perciben 150.000 euros: exentos.
- Año 2022. Se perciben 150.000 euros. Exento: 30.000 euros. Rendimiento trabajo: 120.000 euros. Reducción 30 %: 36.000 euros.

Pregunta 2

El artículo 33.2 de la LIRPF dispone que se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio, entre otros supuestos, en la división de la cosa común, sin que pueda dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

De acuerdo con la normativa indicada, la extinción del proindiviso y la posterior adjudicación a cada uno de los hermanos de su correspondiente participación no constituye ninguna alteración en la composición de su patrimonio. Ello siempre que la adjudicación se corresponda con la cuota de titularidad, pues en caso de existir un exceso de adjudicación, tal exceso sí dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

En el caso que nos ocupa, los bienes que se adjudican cada uno de los hermanos, como consecuencia de la extinción del proindiviso (50.000 acciones), sí que se corresponden con la cuota de titularidad (el 50 % de las 100.000 acciones), por lo que no existe exceso de adjudicación y, por tanto, no se producirá una ganancia o pérdida patrimonial.

No obstante, en el patrimonio de D.^a Laura Pérez García deberá figurar como valor de adquisición de las 50.000 acciones el importe de 100.000 euros, sin que pueda actualizarse el valor de adquisición, y tomando como fecha de adquisición la del fallecimiento de su padre (mediados de 2019). Además, deberemos adicionar a dicho importe los 100 euros

satisfechos en concepto de impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como 100 euros satisfechos al notario, al tratarse de gastos inherentes a la adquisición (art. 35.1 b) LIRPF).

La renta derivada de la donación de las 50.000 acciones a sus dos hijas (D.^a Ágata y D.^a Candela) se califica, a efectos del IRPF, como una ganancia o pérdida patrimonial ya que, de conformidad con lo establecido en el artículo 33.1 de la LIRPF, se trata de una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesto de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, sin que la LIRPF lo califique como rendimiento.

Por lo que se refiere a la individualización de dicha renta, el artículo 11 de la LIRPF establece que las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

El enunciado del supuesto indica que las acciones son un bien privativo de D.^a Laura, tal y como dispone el artículo 1.346 del CC. Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial será imputable a D.^a Laura.

Por lo que se refiere a la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial, el artículo 34 de la LIRPF establece que, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial es la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF dispone que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo anterior, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

Por su parte, el artículo 36 de la LIRPF dispone que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo 35 de la LIRPF, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Aplicando lo anteriormente expuesto, el valor de adquisición ascenderá a 100.200 euros, mientras que el valor de transmisión ascenderá a 95.000 euros ($50.000 \times 1,9 \text{ €}$). Por lo tanto, la pérdida de patrimonio obtenida por D.^a Laura ascenderá a 5.200 euros ($95.000 - 100.200$).

Ahora bien, el artículo 33.5 c) de la LIRPF establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades, por lo que no procederá computar la pérdida patrimonial de 5.200 euros generada en la donación de las acciones.

Pregunta 3

El artículo 1 de la Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (que procede de la tramitación del RDL 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia), modificó la LIRPF para introducir una nueva disposición adicional 50.^a, que regula tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal que son aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada y en los edificios residenciales, acreditadas a través del certificado de eficiencia energética.

Una de ellas es la deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, que resulta aplicable a las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 por obras realizadas durante dicho periodo que cumplan las condiciones y requisitos que se indican a continuación.

Dan derecho a la deducción las obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de las siguientes viviendas:

- La vivienda habitual del contribuyente.
- Cualquier otra vivienda de la que sea titular el contribuyente que tenga arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2024 (tras la modificación prevista en el art. 21 del RDL 18/2022, de 18 de octubre).

Las obras que permiten beneficiarse de la deducción son las realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 (tras la modificación prevista en art. 21 del RDL 18/2022, de 18 de octubre) para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración (la demanda energética de calefacción y refrigeración es la energía necesaria para mantener las condiciones internas de confort del edificio).

A estos efectos, se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 % la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de esta deducción serán necesarios los certificados de eficiencia energética expedidos antes y después de las obras.

Los certificados de eficiencia energética expedidos antes del inicio de las obras serán válidos para acreditar el cumplimiento de los requisitos siempre que no hubiera transcurrido un plazo de 2 años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

Los certificados de eficiencia energética emitidos después de la realización de las obras determinan el periodo impositivo en el que se practica la deducción y deberá ser expedido antes del 1 de enero de 2024 (tras la modificación prevista en art. 21 del RDL 18/2022, de 18 de octubre).

Por tanto, como el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras se expidió en enero de 2022, será en la declaración correspondiente a ese ejercicio (2022) en la que se practicará la deducción que corresponda por las obras.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados.

No obstante, se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros, siendo este límite idéntico en tributación individual y en conjunta, y el porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción, en los términos anteriormente comentados, es el 20 %.

Por lo tanto, el importe de la deducción por obras de eficiencia energética a que tiene derecho D.^a Ágata en el periodo impositivo 2022 asciende a 1.000 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Base de deducción {6.200 euros [6.000 (obras) + 200 (certificados)]}	6.200 €
Base máxima de la deducción	5.000 €
Importe de la deducción (5.000 × 20 %)	1.000 €

Pregunta 4

Apartado 1

Con la llegada de la llamada «era digital» comenzamos a observar la aparición de nuevas y variopintas profesiones que, tras el avance exponencial de aquella, han quedado consolidadas de manera definitiva. Se trata de profesiones que, a diferencia de las tradicionales, únicamente encuentran su significado a partir de los medios digitales y de los nuevos canales de comunicación.

Dentro de las redes sociales ha aparecido la figura de los *influencers*, usuarios que crean contenido y lo cuelgan en estas, con un elevado número de seguidores y con la capacidad de marcar tendencia e influir en las decisiones de compra de sus seguidores.

El artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

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

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

De acuerdo con la redacción de este artículo, para que una actividad sea considerada como económica a efectos del IRPF deben concurrir los dos requisitos siguientes:

- 1.º Un elemento objetivo, que es la existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos. En este punto, resulta fundamental que la persona física actúe por cuenta propia a la hora de ordenar dichos medios y recursos, rasgo que lo diferencia, fundamentalmente, de las rentas del trabajo.
- 2.º Un elemento subjetivo, que consiste en que dicha ordenación de medios y recursos se realice con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Como regla general, estos dos requisitos concurren en la actividad de la mayoría de los *influencers*, ya que:

- 1.º La creación, edición, producción y difusión de contenidos en las redes sociales requiere de la ordenación de una serie de medios para su realización, tanto humanos (el propio *influencer*) como técnicos y materiales (los *influencers* deberán contar con *smartphones*, ordenadores, *webcams*, *software* de edición de vídeos y fotografías, micrófonos, cámaras y resto de equipos técnicos), cumpliéndose el primer requisito objetivo de ordenación por cuenta propia de factores.
- 2.º Los *influencers* tienen un evidente propósito de intervenir y participar en el mercado de consumo audiovisual y del entretenimiento a través de su actividad en las redes sociales. Cuestión distinta es el caso de aquellos usuarios que de forma ocasional o por simple diversión cuelgan en las redes alguno de estos contenidos, pero esta intencionalidad concurre en la práctica totalidad de los *influencers* si atendemos a su participación de forma constante y recurrente en las redes sociales.

En consecuencia, las rentas obtenidas por los *influencers* y, en particular, por D.^a Ágata Martínez Pérez se calificarán, como regla general, como rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, integrándose en la base imponible general del IRPF y tributando conforme a la escala general de gravamen.

Esta calificación ha sido confirmada por parte de la DGT en las Consultas V0992/2016, de 14 de marzo (NFC058686); V3078/2017, de 23 de noviembre (NFC066803); V0117/2019, de 18 de enero (NFC071077), y V2608/2019, de 24 de septiembre (NFC073873).

Apartado 2

La cuantificación de los rendimientos de las actividades económicas de los *influencers* se realizará en estimación directa por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LIRPF, para determinar el rendimiento neto de estas actividades se deberá acudir a las reglas del impuesto sobre sociedades. En virtud de esta remisión, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el PGC.

Por lo tanto, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa se efectuará minorando los ingresos íntegros computables en el importe de los gastos que se consideren fiscalmente deducibles.

En cuanto a los ingresos, deberán tenerse en cuenta los derivados de todas y cada una de las distintas fuentes de renta que pueden percibir los *influencers* (remuneraciones de las

marcas por la publicidad colocada en los contenidos creados y compartidos, comisiones por las ventas de productos promocionados, patrocinios, suscripciones, etc.). A la hora de computar los ingresos, cabe hacer referencia a las siguientes especialidades:

- a) Se deberán computar todos los ingresos, tanto los ingresos dinerarios como las retribuciones en especie.
- b) Con respecto a las retribuciones en especie, debemos detenernos en la entrega gratuita de bienes o prestación gratuita de servicios a los *influencers*. Resulta muy habitual que estos reciban gratis productos de las marcas, disfruten de estancias en hoteles como invitados, cenas en restaurantes y viajes a coste cero patrocinados por las marcas y los propios empresarios.

Todas estas percepciones no son regalos, sino que constituyen contraprestaciones en especie por los servicios de publicidad prestados por parte de los *influencers* y, como tales remuneraciones en especie, las mismas deberán tributar en el IRPF como rendimientos de actividades económicas.

Además, a la hora de valorar dichas retribuciones habrá que acudir a lo dispuesto en el artículo 43.1 de la LIRPF, que establece que, con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado. Por lo tanto, una estancia gratuita en un hotel, a título de ejemplo, se valorará por la tarifa de mercado que tenga por noche la habitación ofrecida al público.

- c) Lo mismo ocurre con los préstamos de bienes gratuitos a los *influencers*. Esta percepción en especie también tiene un valor que se considerará un rendimiento de actividad económica en especie tributable. Cuestión distinta en este caso será la valoración, que podría resultar más complicada.

Por lo tanto, procederá computar como rendimientos íntegros de la actividad económica:

- Como rendimientos dinerarios, los 5.000 euros satisfechos por la empresa que publicita una línea de cosméticos a través de la cuenta de Instrapam de D.^a Ágata, así como los 2.000 euros satisfechos por la clínica dental por la publicación en Instrapam de la publicidad de la clínica.
- Como rendimientos en especie, el servicio de blanqueamiento dental gratuito recibido de la clínica dental, valorado en 300 euros, así como el viaje de colaboración sufragado por la marca de cosméticos, valorado en 1.000 euros.

A este respecto, cabe señalar que el enunciado nos indica que los ingresos a cuenta no han sido repercutidos, y el artículo 43.2 de la LIRPF establece que a la valoración resultante se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al receptor de la renta, por lo que deberemos adicionar el importe de los ingresos a cuenta no repercutidos, aplicando el tipo de retención general del 15 % previsto para las actividades profesionales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95 del RIRPF.

A este respecto, cabe señalar que la Consulta vinculante de la DGT V1417/2020, de 14 de mayo (NFC076059), analiza la tributación en el IRPF de los servicios que le prestan a la entidad consultante determinados *influencers* (creadores de contenido digital), y en relación con la obligación de practicar retención establece expresamente lo siguiente:

Conforme con ambas definiciones, procede calificar como rendimientos de actividad económica –profesional– los obtenidos por los *influencers* en el desarrollo de su actividad independiente como creativos o marcadores de tendencias en redes sociales a través de internet.

La calificación anterior comportará el sometimiento a retención de los rendimientos que un obligado a retener pueda satisfacerles en el ejercicio de esa actividad profesional (conforme al art. 75.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, publicado en el BOE del día 31), practicándose esta según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 95 del mismo Reglamento.

Por lo tanto, en el caso del servicio de blanqueamiento dental, la valoración ascenderá a 345 euros (300 €, más 45 € en concepto de ingreso a cuenta no repercutido), mientras que, en el caso del viaje de colaboración sufragado por la marca de cosméticos, la valoración ascenderá a 1.150 euros (1.000 €, más 150 € en concepto de ingreso a cuenta no repercutido).

Por lo que respecta a los gastos, los mismos podrán deducirse en la medida en que:

- 1.º Pueda acreditarse que dichos gastos se encuentran afectos a la actividad económica del *influencer*.
- 2.º Cumplan los requisitos genéricos para su deducibilidad a efectos del impuesto sobre sociedades, esto es, registro contable o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, justificación, correcta imputación temporal y correlación con los ingresos obtenidos en la citada actividad.

Al igual que en el caso de los ingresos, también deben realizarse algunas consideraciones para el caso especial de los *influencers*:

- a) En primer lugar, existen determinados gastos cuya afectación a la actividad parece poco discutible, como son todos aquellos directamente dedicados a la contratación y desarrollo de la plataforma digital o red social utilizada y exclusivamente vinculados a la actividad (dominio, mantenimiento de la web, canal de YouTube o cuentas en las redes, compra de aplicaciones, adquisición de seguidores, adquisición de contenido audiovisual, gasto por la adquisición y mantenimiento de *software* con el que se lleve a cabo la actividad, etc.).

- b) Existe un segundo grupo de gastos cuya deducibilidad, aun estando relacionados con la actividad, puede generar conflictividad con la Administración tributaria, fundamentalmente debido a que los mismos se utilizan de forma conjunta para los fines de la actividad empresarial y para fines privados del contribuyente.

Nos estamos refiriendo, principalmente, a gastos como los equipos informáticos, las cámaras, los *smartphones*, los suministros, las reparaciones y conservaciones o la propia conexión a internet, gastos por servicios derivados de almacenamiento de datos, alojamiento de servidores, los cuales, siendo necesarios para el desarrollo de la actividad, también son utilizados por parte del *influencer* en su esfera privada.

Por lo tanto, procederá computar como gastos deducibles de los rendimientos de actividades económicas:

- Los 3.000 euros satisfechos para aumentar el número de seguidores en su cuenta, y así aumentar sus ingresos.
- Los 2.000 euros satisfechos por la prestación de unos servicios de marketing digital, con el objeto de que le ayudaran a llevar la cuenta de Instrapam.
- Los 20 euros satisfechos por la adquisición de un aro de soporte de luz, con objeto de mejorar la luz de los vídeos subidos.

En cuanto a la posibilidad de deducir los gastos derivados del vehículo automóvil nuevo adquirido el 1 de enero de 2021 (amortización, combustible, reparaciones, seguro...), de conformidad con lo establecido en el artículo 29.1 de la LIRPF y en el artículo 22.4 del RIRPF, se exige que el vehículo automóvil de turismo se utilice exclusivamente para los fines de la actividad.

Así, no se encuentran afectos a una actividad económica los bienes utilizados de forma simultánea para actividades económicas y para necesidades privadas, si bien es posible un uso de carácter particular sin que pierda la condición de afecto, cumpliendo las siguientes condiciones:

- a) Cuando resulte accesorio y notoriamente irrelevante.
- b) Cuando se produzca en días y horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

No obstante, esta excepción no se aplica al uso particular irrelevante de los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo en los siguientes supuestos:

- Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A efectos de acreditar la utilización exclusiva del vehículo automóvil de turismo en la actividad económica se admite cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, cuya valoración, en su caso, corresponde a los órganos de comprobación de gestión e inspección de la Administración tributaria.

Pregunta 5

Apartado 1

El régimen especial para trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 de la LIRPF, se aplica a los trabajadores desplazados a territorio español, y que en consecuencia adquieran su residencia fiscal en España. Aunque son contribuyentes por el IRPF, tienen la opción de tributar conforme a las reglas del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), siempre que concurren determinadas circunstancias.

Se conocen como impatriados y la aplicación de este régimen comporta una doble ventaja:

- 1.^a El contribuyente limita su tributación en España a las rentas obtenidas en territorio español, al tiempo que se le permite acreditar la residencia fiscal en España.
- 2.^a Se aplican unos tipos de gravamen inferiores a los tipos marginales máximos del IRPF.

Este régimen es de aplicación durante el periodo impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y los cinco periodos impositivos siguientes, sin perjuicio de los supuestos de renuncia o exclusión.

Pueden optar por acogerse al régimen especial de tributación conforme a las reglas del IRNR, manteniendo su condición de contribuyentes del IRPF, trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.

Para que un desplazado a territorio español que ha adquirido la residencia fiscal en España y que, por ese hecho, es contribuyente por el IRPF, pueda tributar por este impuesto conforme a las reglas del IRNR durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco periodos impositivos siguientes, deben darse las siguientes circunstancias:

- a) No haber sido residente en España, desde el 1 de enero de 2023, durante los 5 (con anterioridad, 10) periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produce su desplazamiento a territorio español. El hecho de que durante el anterior plazo hubiera tributado por el IRNR por haber obtenido rentas en España no impide la aplicación del régimen.
- b) La persona física se desplaza a territorio español como consecuencia, entre otros, de un contrato de trabajo, entendiéndose cumplida esta circunstancia cuando se inicie una relación laboral, que puede ser ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España.
- c) El desplazado no puede obtener rentas en España que se puedan considerar obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en este territorio, excepto desde el 1 de enero de 2023 en casos de realización de actividades emprendedoras o actividades de profesionales altamente cualificados que dan derecho a poder acogerse al régimen especial.

En el caso que nos ocupa, no procede la aplicación del régimen especial, dado que D. Gustave Carré fue residente en España dentro de los 10 periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produjo su desplazamiento a territorio español.

El enunciado nos indica que D. Gustave estudió y residió en España desde el año 2001 al año 2014. En 2015 regresó a su país de origen, Francia, donde permaneció trabajando para una multinacional hasta que el 1 de enero de 2021 fue contratado por Pececitos de Colores, SL.

Por tanto, al haberse adquirido la residencia fiscal en España en el periodo impositivo 2021, se tendría que cumplir la condición de no residencia en España durante los periodos impositivos 2011 a 2020 (ambos inclusive), circunstancia que no ocurre en el caso que nos ocupa, dado que residió en España entre 2011 y 2014.

Apartado 2

El desplazado que aplique este régimen va a determinar la deuda tributaria del IRPF solo por las rentas obtenidas en territorio español, aplicando las normas para la tributación en el IRNR de las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, entendiéndose que se han obtenido en territorio español la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el desplazado durante la aplicación del régimen.

Por lo tanto, D. Gustavé Carré tributará por el salario recibido de Pececitos (135.000 €), al tratarse de un rendimiento del trabajo obtenido en territorio español.

En cuanto a los 25.000 euros percibidos por unos servicios profesionales prestados a la empresa Poissons Rouges Et Verts, SARL, sociedad radicada en Francia, por servicios prestados en dicho país, no se someterán a tributación, dado que en el régimen especial el contribuyente limita su tributación a las rentas obtenidas en territorio español, y ese servicio profesional fue prestado en Francia.

La base liquidable está formada por todas las rentas obtenidas en España durante el año natural, incluyendo la totalidad de los rendimientos del trabajo. No obstante, a efectos de la aplicación de distintas escalas de gravamen, se distinguen dos bloques:

- Uno formado por los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios, los intereses y demás rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, y las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales.
- El otro integrado por el resto de rentas.

La escala aplicable a la parte de base liquidable integrada por el resto de rentas (entre las que se incluyen los rendimientos del trabajo) es la que se indica a continuación:

Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta 600.000 €	24 %
Desde 600.000,01 € en adelante	47 %

Por lo que se refiere a las retenciones, tratándose de rendimientos del trabajo, se aplicará el siguiente porcentaje de retención o ingreso a cuenta:

- Con carácter general: el 24 %.
- Si las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural exceden de 600.000 euros, al exceso se aplica un porcentaje de retención del 47 %.

Parte 7.^a

Pregunta 1

Apartado 1

Con la presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2020 se habrá iniciado el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, regulado en el artículo 123.1 a) de la LGT.

El artículo 124 de la LGT regula la iniciación del procedimiento de devolución estableciendo que, según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos.

El artículo 127 de la LGT regula la terminación del procedimiento de devolución, disponiendo que el procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de la LGT o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT.

El artículo 119 del RGAT regula las autoliquidaciones complementarias, disponiendo en su apartado 3 que cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

Por tanto, la fecha de inicio del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación será el 3 de junio de 2021 (fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2020), mientras que la fecha de finalización del referido procedimiento será el 26 de agosto de 2022 (fecha de presentación de la autoliquidación complementaria correspondiente al IRPF de 2020).

Apartado 2

El artículo 125 de la LGT regula las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones, estableciendo que cuando de la presentación de una autoliquidación resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria deberá efectuar la devolución que proceda de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la LGT.

El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

El artículo 31.2 de la LGT señala que transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de 6 meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo

solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por su parte, el artículo 103 de la LIRPF regula la devolución derivada de la normativa del tributo, señalando que cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del IRNR a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de la LIRPF y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los 6 meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del IRNR a que se refiere la letra d) del artículo 79 de la LIRPF y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

Transcurrido el plazo establecido anteriormente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la LGT.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que el plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2020 finalizó el 30 de junio de 2021, el plazo de 6 meses de que disponía la Administración para devolver sin intereses de demora finalizó el 30 de diciembre de 2021.

Apartado 3

El artículo 27 de la LGT regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, disponiendo que son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

El recargo será un porcentaje igual al 1 % más otro 1 % adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

El enunciado del supuesto nos indica que el 26 de agosto de 2022 D.^a Elisa presentó declaración complementaria correspondiente al IRPF de 2020, con resultado a ingresar de 2.000 euros.

Por tanto, dado que el plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2020 finalizó el 30 de junio de 2021, procede aplicar un recargo del artículo 27 de la LGT del 15 % (puesto que la declaración complementaria se presentó una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación), aplicando dicho recargo sobre el importe a ingresar resultante de la declaración complementaria (2.000 €).

Además, procede exigir intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación (1 de julio de 2022) hasta el momento en que la declaración complementaria fue presentada (26 de agosto de 2022).

Pregunta 2

Apartado 1

Sí que resulta correcto el proceder del órgano de gestión modificando el alcance del procedimiento, dado que el artículo 164 del RGAT, que regula la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, establece en su apartado 1 que, con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

Apartado 2

El artículo 108 de la LGT regula las presunciones en materia tributaria, disponiendo en su apartado 4 que los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

El artículo 92.2 del RGAT establece que cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia.

El enunciado nos indica que en la propuesta de liquidación se incluyó la imputación de la entidad Darty, manifestando Pececitos de Colores que no conocía a Darty y que no le había efectuado ninguna entrega ni prestado ningún servicio, por lo que la Administración deberá exigir al declarante (Darty) que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a Pececitos de Colores incluidos en la declaración presentada.

Apartado 3

El artículo 140 de la LGT regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada:

- 1.º Por una parte, el apartado 1 establece que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo 139 de la LGT, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.
- 2.º Por otra parte, el apartado 2 dispone que los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados, salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.

Pregunta 3

Apartado 1

El artículo 62.2 del RIRPF establece que, sin perjuicio de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la LGT, el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés o recargo alguno, en dos partes:

- La primera, del 60 % de su importe, en el momento de presentar la declaración.
- La segunda, del 40 % restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior.

La falta de ingreso en plazo de la primera fracción determinará el inicio del periodo ejecutivo para el importe total autoliquidado.

Para poder acogerse a este beneficio fiscal es imprescindible:

- 1.º Que la declaración se presente dentro del plazo establecido y no se trate de una autoliquidación complementaria.
- 2.º Que en el momento de la presentación de la declaración se efectúe el ingreso del 60 % del importe resultante de la misma.

En el caso de contribuyentes que efectúen la domiciliación bancaria del primer y segundo plazo, la domiciliación bancaria en la entidad colaboradora del primer plazo deberá realizarse en el apartado «Pago en una sola vez». Por su parte, la domiciliación bancaria del segundo plazo deberá realizarse en la misma entidad colaboradora y cuenta en la que se domicilió el primer plazo.

La Agencia Tributaria comunicará las órdenes de domiciliación bancaria efectuadas por el contribuyente a la entidad colaboradora señalada, la cual procederá, en su caso, el día 30 de junio de 2021, a cargar en cuenta el importe del primer plazo domiciliado, cuyo importe ascenderá a 270 euros (el 60 % de 450 €), remitiendo posteriormente al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo del mismo.

Posteriormente, la entidad colaboradora procederá, en su caso, el día 5 de noviembre de 2021, a cargar en cuenta el importe domiciliado del segundo plazo, cuyo importe ascenderá a 180 euros (el 40 % de 450 €), remitiendo al contribuyente justificante acreditativo del ingreso realizado.

Apartado 2

No es correcto lo solicitado por D.^a María en su rectificación de autoliquidación presentada el 20 de octubre de 2021, dado que el artículo 81 de la LIRPF dispone que las mujeres con hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial del IRPF hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de 3 años.

Esta deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el artículo 81 de la LIRPF, y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada periodo impositivo con posterioridad al nacimiento.

El enunciado nos indica que D.^a María estuvo en el paro los meses de julio, agosto y septiembre del año 2020, por lo que la deducción por maternidad a la que tendrá derecho ascenderá a 900 euros (100 € por cada uno de los 9 meses del año 2020 en que se cumplen los requisitos previstos en el art. 81 LIRPF), y no a los 1.200 euros que incluyó en su solicitud de rectificación de autoliquidación del ejercicio 2020.

Apartado 3

El enunciado establece que D.^a María presentó la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2020 con un resultado a ingresar de 450 euros.

Dado que la deducción por maternidad a la que tiene derecho D.^a María asciende a 900 euros (100 € por cada uno de los 9 meses del año 2020 en que se cumplen los requisitos previstos en el art. 81 LIRPF), la cuota resultante de la liquidación que debería practicar la Administración ascenderá a -450 € (450 - 900), debiéndose adicionar a dicha cuantía los 450 euros autoliquidados por D.^a María con la presentación de la declaración, con lo que el importe total de la cuota resultante de la liquidación que debería practicar la Administración ascenderá a -900 euros.

Apartado 4

De conformidad con lo establecido en el artículo 120.3 de la LGT, cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación perjudica sus intereses legítimos, puede instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regula reglamentariamente.

La LGT diferencia dos supuestos en función de la distinta naturaleza de la devolución que puede originarse con la solicitud de rectificación:

- Devolución derivada de la normativa del tributo: cuando la autoliquidación que se presentó inicialmente y que se quiere rectificar contenía una solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo por un importe inferior al que le correspondía al obligado tributario de acuerdo con la normativa aplicable.
- Devolución de ingresos indebidos: cuando la autoliquidación presentada en primer lugar ha dado lugar a la realización de un ingreso por importe superior al que debería haber realizado el obligado tributario según la normativa aplicable y que, por tanto, puede calificarse como de ingreso indebido.

El artículo 31 de la LGT regula las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, señalando que la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

El artículo 32 de la LGT regula las devoluciones de ingresos indebidos, estableciendo que la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de la LGT.

Dado que la deducción por maternidad a la que tiene derecho D.^a María asciende a 900 euros (100 € por cada uno de los 9 meses del año 2020 en que se cumplen los requisitos previstos en el art. 81 LIRPF), la cuota resultante de la liquidación que deberá practicar la Administración ascenderá a -450 euros (450 - 900), debiéndose adicionar a dicha cuantía los 450 euros autoliquidados por D.^a María con la presentación de la declaración, con lo que el importe total de la cuota resultante de la liquidación que deberá practicar la Administración ascenderá a -900 euros.

Por lo tanto, de la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IRPF de 2020 se originará:

- a) Una devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 450 euros.
- b) Una devolución de ingresos indebidos, por importe de 450 euros.

Por lo que se refiere a la devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 450 euros, el artículo 31.2 de la LGT dispone que transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de 6 meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por su parte, el artículo 103 de la LIRPF establece un plazo de 6 meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas, a contar desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o de la fecha de su presentación, para el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

Nos encontramos con una obligación *ex lege*, según la cual, transcurrido ese plazo de 6 meses sin que la Administración haya efectuado, por causa a ella imputable, la devolución del importe que proceda, incurrirá en mora; comenzando así el devengo de los intereses de demora, de manera automática, sin necesidad de que sean reclamados por el obligado tributario.

Dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2020 finalizó el 30 de junio de 2021, y en fecha 20 de octubre de 2021 el contribuyente presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación con resultado a devolver, el plazo de 6 meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, por lo que dicho plazo de 6 meses finalizó el 20 de abril de 2022.

Por consiguiente, procederá el abono de interés de demora, por el periodo de tiempo comprendido entre el 21 de abril de 2022 y el 19 de mayo de 2022 (fecha de ordenación del pago de la devolución).

Por lo que se refiere a la devolución de ingresos indebidos, por importe de 450 euros, el artículo 120.3 del RGAT establece que cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

A estos efectos, el artículo 32.2 de la LGT dispone que con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Como D.^a María optó por fraccionar el pago de los 450 euros en dos plazos, domiciliando el importe de ambos, con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, que se devengará:

- 1.º Por lo que se refiere a los 270 euros, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (30 de junio de 2021) hasta la fecha en que se ordena el pago de la devolución (19 de mayo de 2022).
- 2.º Por lo que se refiere a los 180 euros, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (5 de noviembre de 2021) hasta la fecha en que se ordena el pago de la devolución (19 de mayo de 2022).

Parte 8.ª

Pregunta 1

Apartado 1

El artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), regula la suspensión del acto impugnado, estableciendo que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la LGT, en los términos previstos en este artículo.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la LGT, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado.

Por lo tanto, dado que la sociedad interpone recurso de reposición solicitando la suspensión ofreciendo como garantía la instalación de la sucursal en Marruecos, la actuación de la Dependencia de Inspección, notificándole el archivo de la solicitud de suspensión, es ajustada a Derecho.

El artículo 22 del RGRVA regula los efectos de la interposición del recurso de reposición respecto al ejercicio de otros recursos, estableciendo que la interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso.

Por tanto, contra la desestimación del recurso de reposición, la sociedad Pececitos de Colores, SL podrá interponer, en el plazo de 1 mes, la correspondiente reclamación económico-administrativa.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 68 de la LGT la interposición del recurso de reposición y la desestimación del mismo constituyen causas de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de la LGT:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Apartado 2

El artículo 39 del RGRVA establece que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.

En el caso que nos ocupa, dado que la deuda se encontraba en periodo ejecutivo en el momento de formular la solicitud de suspensión, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 68 de la LGT la interposición de la reclamación económico-administrativa constituye causa de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

Apartado 3

El enunciado del supuesto indica que en fecha 26 de julio de 2021 la sociedad interpone reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición, solicitando en fecha de 5 de agosto de 2021 la suspensión con dispensa total de garantías, alegando que la ejecución de la resolución le produce perjuicios de imposible o difícil reparación.

El artículo 46 del RGRVA establece que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supues-

tos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

En el caso que nos ocupa, dado que la deuda se encontraba en periodo ejecutivo en el momento de formular la solicitud de suspensión, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Dado que la solicitud de suspensión se formuló en fecha 5 de agosto de 2021, procede anular las actuaciones de embargo realizadas con posterioridad a la fecha de la solicitud. Por tanto, debería anularse el embargo de una cuenta corriente bancaria por importe de 20.000 euros, dado que el mismo se produjo en fecha 17 de septiembre de 2021.

Pregunta 2

Apartado 1

El artículo 65 de la LGT establece que las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Ahora bien, no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

- a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.
- b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.
- c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.
- d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta ley.
- e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.
- f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

- g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos anteriores serán objeto de inadmisión.

Por lo tanto, la solicitud de aplazamiento relativa a retenciones (modelo 111) del tercer trimestre del 2022, por importe de 80.000 euros, será objeto de inadmisión, tal y como establece el artículo 65.2 b) de la LGT.

En cuanto a la solicitud de aplazamiento relativa a IVA (modelo 303) del tercer trimestre del 2022, por importe de 40.000 euros, no podrá ser objeto de aplazamiento, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 65.2 f) de la LGT, se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

Apartado 2

El artículo 65.3 de la LGT dispone que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la LGT y en la normativa recaudatoria.

Por su parte, el artículo 82.2 b) de la LGT establece que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.

Apartado 3

El artículo 48.6 del RGR dispone que la garantía deberá formalizarse en el plazo de 2 meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

De conformidad con el artículo 48.7 a) del RGR, en caso de que transcurrido el plazo de 2 meses no se hayan formalizado las garantías, y dado que la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin

del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

Apartado 4

El artículo 53 del RGR regula el cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos, disponiendo en su apartado 1 que, en caso de concesión del aplazamiento, en caso de que el aplazamiento haya sido solicitado en periodo voluntario, se calcularán intereses de demora sobre la deuda aplazada, por el tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la fecha del vencimiento del plazo concedido. Si el aplazamiento ha sido solicitado en periodo ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo del periodo ejecutivo. Los intereses devengados se deberán ingresar junto con la deuda aplazada.

El enunciado nos indica que la Administración concede en fecha 14 de octubre el aplazamiento solicitado, estableciendo en la resolución como fecha de pago del aplazamiento el 20 de diciembre de 2022.

Por tanto, la Administración calculará intereses de demora sobre la deuda aplazada (los 40.000 € correspondientes a la autoliquidación de IVA del tercer trimestre de 2022), por el periodo de tiempo comprendido entre el 21 de octubre de 2022 (día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario) y el 20 de diciembre de 2022 (fecha del vencimiento del plazo concedido).

Apartado 5

El artículo 54 del RGR regula las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos, disponiendo en su apartado 1 que en los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, y siempre que la solicitud haya sido presentada en periodo voluntario, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone el artículo 168 de la LGT.

Pregunta 3

Por lo que se refiere a Pececitos de Colores, resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el artículo 42.2 b) de la LGT, que establece que serán responsables solida-

rios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las personas o entidades que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

Por lo que se refiere a los requisitos necesarios para ser declarada responsable, el artículo 41.5 de la LGT dispone que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de la LGT.

El artículo 42.4 de la LGT señala que el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de la LGT, que dispone que, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

En cuanto al alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT limita la responsabilidad al importe de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar. En consecuencia, dado que la diligencia de embargo de sueldos y salarios asciende a 3.500 euros, ese importe será el alcance de la responsabilidad de D. Gustave.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad a Candela, al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Por lo que se refiere a los requisitos necesarios para ser declarada responsable, el artículo 41.5 de la LGT dispone que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de la LGT.

El artículo 42.4 de la LGT establece que el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de la LGT, que dispone que, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

En cuanto al alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT limita la responsabilidad al importe de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar. En consecuencia, dado que la transferencia del saldo de la cuenta bancaria de su marido asciende a 10.000 euros, ese importe será el alcance de la responsabilidad de doña Candela.