



# 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 21 de septiembre de 2023 [BOE de 29 de septiembre]).

## 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 29 de septiembre de 2023 (BOE de 29 de septiembre). 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: 03-05-2024



## 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.<sup>a</sup>** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del ejercicio.
- **Parte 2.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al IS.
- **Parte 4.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD.
- **Parte 5.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al IRPF.
- **Parte 7.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.<sup>a</sup>** 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 del dictamen es la del día de hoy: 03 de febrero de 2024.
- 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 los 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.

### III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Grupo Los Cinco, SA es una entidad de naturaleza mercantil, constituida e inscrita en julio de 2008, con domicilio social en Salamanca.

Su objeto social abarca, por un lado, la actividad de alojamiento rural en diferentes establecimientos de su propiedad en la provincia de Madrid y, por otro lado, cuenta con 25 empleados dedicados a la explotación de toros de lidia en las fincas que la familia tiene en el sur de la provincia de Salamanca.

El capital social está constituido por 100.000 acciones de nominal 1 euro, suscritas y totalmente desembolsadas por los fundadores: doña Isabel Fernández con un 25 %; su cónyuge, don Javier García, titular del 25 % de las acciones; los tres hijos mayores de edad, Bárbara, Jorge y Javi, cada uno de ellos titular de un 10 % de las acciones y, por último, una entidad holandesa no residente en España, con un 20 %, que entró en la sociedad en el año 2016 a cambio de una aportación no dineraria.

No constan cambios adicionales en dicho porcentaje de participación hasta la fecha y, según consta en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Isabel Fernández.

Todos los miembros de la familia prestan sus servicios al menos a tiempo parcial en la empresa, destacando la visión internacional de Bárbara que, tras su trabajo en el sector de restauración español, se trasladó a mediados de julio de 2018 a Francia para captar clientes para los alojamientos rurales.

Ante la caída de la actividad taurina, en 2020 se decide utilizar parte de las fincas para explotar la tala de maderas y desarrollar la fabricación y venta de mesas de diseño.

Para abordar el paulatino incremento de su cifra de negocios en la venta de mesas, se va a utilizar el sistema de franquicias. Hoy en día cuentan con 7 sedes repartidas entre España (5) y dos nuevas sedes comerciales abiertas en Francia en 2021, a las que se distribuyen las mesas directamente desde la fábrica situada junto a una de las fincas de Salamanca.

Los grandes beneficios que se han derivado de la venta de mesas le han llevado a abrir a finales de 2021 una oficina comercial en Nueva York, contratando un asesor fiscal y financiero local con el que poder abordar tanto la tramitación aduanera de la exportación de sus productos como las cuestiones relacionadas con la normativa local.

En el año 2022, con el objeto de ampliar su presencia en el mercado americano, adquirió acciones de una sociedad denominada Noble Woods, constituida en Boston, junto con German, socio americano y amigo de la familia. La participación que ostenta en la sociedad es del 30 %, dado que la legislación impide a los extranjeros ser titulares de paquetes mayoritarios de acciones.

En septiembre de 2022, doña Isabel ha recibido sendas comunicaciones de inicio de actuaciones sobre la sociedad Grupo Los Cinco, SA por los ejercicios fiscales no prescritos de IS e IVA, por incongruencias entre los datos declarados por la entidad y los que dispone la inspección de la Agencia Tributaria tras el análisis de declaraciones de operaciones (algunas de ellas intracomunitarias), también por divergencias en la imputación de costes derivados de las actividades económicas desarrolladas en las fincas de Salamanca entre la actividad de toros de lidia y la tala de árboles, así como ante la información imputada por una entidad financiera respecto de rentas obtenidas en Estados Unidos y no declaradas presuntamente en sus declaraciones fiscales.

El pasado lunes 29 de enero de 2024 se ha recibido mediante carta certificada entregada por un empleado del servicio postal de Correos en la sede de Grupo Los Cinco una notificación de una providencia de apremio emitida por el impago de una deuda de Bárbara, generada tras la liquidación recibida y no recurrida respecto de la declaración del IRPF 2018, en la que se discutía esencialmente su carácter de residente en España y la imputación de rentas individuales obtenidas en ese ejercicio por dividendos de la propia sociedad familiar.

La notificación a Bárbara del inicio de actuaciones de verificación de datos por parte de un agente tributario de la dependencia de gestión tributaria de Castilla y León por el IRPF de 2018 fue recogida en su día por un empleado de la sociedad Grupo Los Cinco en el *parking* de la sede social en Salamanca.

El pasado jueves, 1 de febrero de 2024, se ha notificado a la sociedad Grupo Los Cinco en su sede social de Salamanca la existencia de un expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria por deudas fiscales de la entidad holandesa que tiene el 20 % del capital de la sociedad desde su incorporación en el año 2016.

## **Parte 1.<sup>a</sup> Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del ejercicio**

### Pregunta 1

Doña Isabel Fernández realizó, de forma individual, como persona física, determinada actividad empresarial, actividad que no guardaba relación alguna con la desarrollada por la mercantil Grupo Los Cinco, SA.

Como consecuencia de dicha actividad empresarial, la Sra. Fernández resultó deudora de la Hacienda pública por el concepto tributario IVA cuarto trimestre de 2021, para cuyo cobro fue iniciado en su momento procedimiento de apremio por los órganos de recaudación competentes, encontrándose la deuda, en la actualidad, en fase de embargo.

En dicho procedimiento han sido objeto de embargo las acciones de la entidad Grupo Los Cinco, SA, propiedad de la Sra. Fernández.

La deuda asciende en este momento a 240.000 euros, por principal y recargo de apremio, cuantía a la que habría que añadir los intereses de demora devengados a fecha de hoy.

Se pide:

A la vista de la información básica común suministrada en el apartado III de este supuesto práctico profesional, se solicita, en primer lugar, que realice el análisis de la viabilidad de implementar, en el procedimiento de apremio desarrollado contra la Sra. Fernández, la actuación ejecutiva regulada en el artículo 170, apartado 6, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, frente a la mercantil Grupo Los Cinco, SA, respecto de los inmuebles propiedad de esta última relacionados con su actividad de alojamiento rural, para asegurar el cobro de la deuda por IVA cuarto trimestre de 2021 a que se refieren los párrafos anteriores y argumente la respuesta correspondiente.

## Pregunta 2

Por otro lado, el 3 de enero de 2022, doña Isabel Fernández, en representación de la sociedad Grupo Los Cinco transmitió, mediante escritura pública otorgada ante notario, ocho fincas ubicadas en la provincia de Salamanca a una sociedad de nacionalidad británica, cuyas participaciones pertenecen íntegramente a una sociedad domiciliada en Montevideo, por importe 36 millones de euros.

En la misma escritura pública se formaliza un contrato de arrendamiento sobre cada una de las fincas por plazo de 30 años a favor de la sociedad Grupo Los Cinco, cuyo precio, también 36 millones de euros, íntegro y por toda la duración del contrato, se paga mediante transferencia bancaria a una cuenta titularidad de la sociedad en un banco con domicilio en Londres.

La causa del pago anticipado se justifica en la escritura pública al otorgar un 40 % de descuento sobre el precio total del arrendamiento. En virtud de este contrato, la posesión de las fincas sigue siendo disfrutada por Grupo Los Cinco, que no cesa de momento de prestar su explotación de toros de lidia.

El contrato se inscribe en el Registro de la Propiedad.



Tras las actuaciones de investigación llevadas a cabo por la AEAT, se ha podido comprobar, gracias a requerimientos de información atendidos por las respectivas autoridades, que la sociedad domiciliada en Montevideo está participada al 100 % por Grupo Los Cinco, así como que el administrador de la sociedad británica es la Sra. Fernández.

Se pide:

Por todo ello:

1. Analice los elementos personales, reales y formales del contrato de compraventa celebrado entre Grupo Los Cinco y la sociedad británica. Se ha producido la transmisión del dominio (título y modo): razone la respuesta.
2. Aclare si existe algún medio por el cual la AEAT pueda atacar la venta en caso de no poder cobrar de otro modo el importe de las liquidaciones.
3. Explique qué protección otorga el Registro de la Propiedad al adquirente.

## Parte 2.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

### Pregunta 1

Mediante comunicación notificada el 2 de septiembre de 2022, la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León inicia actuaciones de comprobación de la entidad Grupo Los Cinco, SA.

Esta comprobación, por lo que se refiere al IVA correspondiente al ejercicio 2021, tiene carácter parcial, ya que únicamente se pretende comprobar determinadas operaciones que podrían no haber sido declaradas. El ejercicio 2022 no ha sido incluido en la comprobación al no haber finalizado el año en el momento de inicio de las actuaciones y no disponer la Inspección de suficiente información de contraste respecto a los periodos vencidos.

Para realizar estas actuaciones, la Inspección solicita que se aporte la contabilidad de los ejercicios objeto de comprobación y los correspondientes contratos, escrituras, facturas y medios de pago de las operaciones relativas a la apertura de las diferentes sedes.

El representante de la entidad comparece y aporta la contabilidad, así como algunos contratos y facturas solicitados, pero manifiesta que la adquisición del local en el que se ha abierto la oficina de Madrid se realizó a un particular, por lo que la operación no está sujeta al IVA, sino al ITP y AJD.

Como consecuencia de ello, se presentó la correspondiente declaración en la Comunidad Autónoma de Madrid. Esta, en el ejercicio de sus competencias, procedió a la comprobación de la operación y se aportó toda la documentación que ahora está solicitando el actuario. Al ser una documentación que ya obra en poder de la Administración, no es necesario que se vuelva a aportar.

El actuario, al analizar la contabilidad, observa que, considerando la cifra de anual de negocios de la entidad, esta está obligada a auditar sus cuentas desde el año 2021, por lo que solicita mediante diligencia extendida el día 18 de enero de 2024 en las oficinas de la Agencia Tributaria que se aporte el informe del auditor.

Asimismo, en esta diligencia se notifica al representante del obligado tributario que el plazo máximo de duración de las actuaciones, para el citado ejercicio y siguientes, pasa a ser de 27 meses en lugar de los 18 meses que se habían indicado en la comunicación de inicio de actuaciones.

Al ver cómo se están desarrollando las actuaciones, la entidad considera que algunas discrepancias de las declaraciones del IVA podrían justificarse mediante un examen conjunto de los ejercicios 2021 y 2022, por lo que el representante del Grupo Los Cinco, SA solicita que la comprobación de ambos ejercicios tenga carácter general.

Esta solicitud se realiza en la visita que se desarrolla en las oficinas de la Inspección el día 1 de febrero de 2024.

Se pide:

A la vista de los datos anteriores, efectúe la valoración de las actuaciones realizadas por el contribuyente y la Inspección de Tributos, los efectos sobre el procedimiento, así como los plazos para su desarrollo y las consecuencias sobre la prescripción de las diferentes obligaciones tributarias.

## Pregunta 2

Por otro lado, el 3 de septiembre de 2023, don Javier recibe la notificación de una propuesta de liquidación en relación con un expediente de inspección sobre IRPF de 2022, del que el asesor de la familia desconocía su existencia, en la que la Administración incorpora a la base imponible una ayuda de la Junta de Castilla y León que no está exenta.

Don Javier firma un acta de conformidad de la que resultará después una liquidación por importe a ingresar de 1.300 euros.

Puesto que se considera que la cuestión regularizada es controvertida, el actuario decide no imponer sanción, al no apreciarse negligencia en la conducta de don Javier.



La liquidación se notifica el 15 de diciembre de 2023, procediendo don Javier a efectuar el ingreso de los 1.300 euros el 20 de enero de 2024.

Don Javier revisa el resto de las declaraciones del IRPF de los ejercicios no prescritos y se da cuenta de que en 2021 percibió la misma ayuda de la Junta que le regularizan en 2022 y que tampoco la declaró.

Asimismo, verifica que en la declaración del IRPF de 2020 no incorporó una imputación de renta inmobiliaria de un piso en un pueblo de Segovia del que es titular junto con sus hermanos.

Presenta sendas autoliquidaciones complementarias de los ejercicios 2021 y 2020, las cuales arrojan un resultado a ingresar de 1.100 euros y 500 euros, respectivamente. Don Javier efectúa el ingreso al tiempo de la presentación de ambas autoliquidaciones, el día 15 de enero de 2024.

Se pide:

1. Indique, separadamente, las consecuencias de la presentación de las declaraciones complementarias del 2020 en cuanto al devengo de recargos, sanciones e intereses, y de 2021 en cuanto al devengo de recargos y sanciones.
2. Valore qué consecuencias hubiera tenido que Don Javier hubiera presentado las declaraciones complementarias antes del 15 de diciembre de 2023 durante el desarrollo del expediente de comprobación inspectora.
3. Valore si existe alguna modalidad de acta que hubiere resultado más interesante desde el punto de vista económico a Don Javier y si en su caso concurren las circunstancias objetivas que permiten firmarla.

### Parte 3.<sup>a</sup> Aspectos relativos al IS

El representante de la sociedad Grupo Los Cinco, SA reúne a la familia para darles a conocer cuatro contingencias fiscales que se derivan de la comunicación de inicio recibida hace unos días en relación con el IS, en el que se tributa al tipo general del mismo.

Se pide:

1. Respecto de una primera contingencia, desde el punto de vista del actuario de la Inspección, proceda a determinar, motivadamente, las implicaciones fiscales en la base imponible del IS de las siguientes operaciones:

- 1.º Pérdidas por deterioro de mesas de diseño contabilizadas como existencias por importe de 20.000 euros.
- 2.º Contabilizar como gasto la aportación, por importe de 1 millón de euros, a una provisión para constituir un fondo interno para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- 3.º Como consecuencia de un préstamo participativo formalizado con uno de sus socios, la entidad holandesa Nederlandse Stieren BV, que posee el 20 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA, figuran contabilizados 100.000 euros como gasto financiero. Según la legislación holandesa, para la entidad Nederlandse Stieren BV, los ingresos procedentes de un préstamo participativo tienen la consideración de participaciones en fondos propios exentos.

**2.** Una segunda contingencia se produce a partir del análisis de la evolución de los fondos propios de la sociedad Grupo Los Cinco, SA:

	31-12-2022	31-12-2023
Capital social	100.000	100.000
Reserva legal	50.000	70.000
Reserva voluntaria	50.000	230.000
Resultado PyG	200.000	100.000
Fondos propios	400.000	500.000

Como información relevante, cabe destacar que la base imponible previa a la aplicación de reducciones asciende a 1.200.000 euros y, por otro lado, se prevé que en el año 2024 uno de los socios se separe de la entidad.

A la vista de los datos anteriores, se solicita que:

- 1.º Valore si se podría aplicar algún tipo de beneficio fiscal y, en caso afirmativo, cuáles serían sus requisitos y el importe de los mismos.
- 2.º Valore si afectaría al beneficio fiscal el hecho de que finalmente el socio se separe o igualmente en el caso de que tuviesen pérdidas durante el ejercicio.

**3.** Como tercera contingencia se ha de tener en cuenta que, a lo largo de 2024, la sociedad Grupo Los Cinco, SA comienza a abonar las prestaciones correspondientes a las contingencias cubiertas por el fondo interno en un importe de 500.000 euros.

La base imponible positiva previa que prevé obtener en 2024 es de 600.000 euros y el importe de la cifra de negocios de la entidad en el 2023 es inferior a 20 millones de euros.

Con todo ello, proceda a determinar, motivadamente, las implicaciones fiscales en la base imponible del IS del ejercicio 2024 del abono de las prestaciones, en particular, la forma de integración del ajuste que proceda en la base imponible suponiendo que la base imponible positiva previa es la prevista.

4. La cuarta contingencia tiene que ver con el hecho de que la sociedad Grupo Los Cinco, SA realizó una operación por la cual permuta un elemento del inmovilizado material cuyo valor fiscal es de 70.000 euros por otro activo similar que se incorporará contablemente como inmovilizado material cuyo valor de mercado es de 80.000 euros.

Los flujos de efectivo de ambos inmovilizados no difieren.

Con base en dicha información, desde el punto de vista del actuario, explique las implicaciones contables y fiscales que puedan derivarse de tal operativa.

## Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD

### Pregunta 1

En septiembre de 2021, doña Isabel Fernández ve en un portal inmobiliario que se ha puesto a la venta un singular edificio, en un pequeño terreno de 1.000 m<sup>2</sup>, en la provincia de Segovia.

Su propietario es la sociedad Me Gusta La Fiesta, SA, dedicada a la organización de eventos tales como bodas, bautizos, comuniones, etc. El edificio había sido construido en 2003 y Me Gusta La Fiesta, SA se lo había adquirido al promotor en dicho momento.

Doña Isabel realiza la adquisición de este edificio para destinarlo a la actividad de alojamiento rural que desarrolla Grupo Los Cinco, SA.

Se pide:

Analice las posibles tributaciones a efectos de IVA/TPO de la transmisión de dicho edificio junto con los terrenos en los que está enclavada: sujeción al impuesto pertinente, posible exención, sujeto pasivo, tipo impositivo y cualquier otra cuestión con trascendencia tributaria que estime relevante.



## Pregunta 2

La familia ha decidido contratar los servicios de publicidad de un *influencer*, con sede en Andorra, para que acuda a uno de los alojamientos rurales, sito en Madrid, y que este cuelgue en sus redes sociales vídeos promocionales del lugar.

Se pide:

Describa la tributación de la operación a efectos del IVA: sujeción, posible exención, sujeto pasivo, tipo impositivo y cualquier otra cuestión relevante a efectos del impuesto.

## Pregunta 3

La familia también ha decidido que se alquile uno de sus alojamientos rurales a una sociedad con sede en Portugal para albergar allí un evento anual que celebra esta empresa.

Se pide:

Proceda a determinar la sujeción de la operación, posible exención, tipo impositivo, sujeto pasivo y la posible forma de recuperación del IVA por parte del empresario obligado a soportarlo.

## Pregunta 4

Para la venta de mesas a particulares, la entidad gestiona las mismas a través de su página web, encargándose ella misma de la puesta a disposición (incluye el transporte).

En el año 2021, primer año en el que empezó con el sistema de ventas por internet, las ventas realizadas a particulares en varios países de la Unión Europea fueron de 75.000 euros.

En el año 2022, las ventas se han incrementado y ya van por 155.000 euros.

Se pide:

Proceda a analizar cómo tributan estas ventas realizadas por internet a particulares de la Unión Europea: lugar de realización de la operación, sujeto pasivo, tipo de gravamen y procedimiento para la presentación de las declaraciones.

## Pregunta 5

Por último, cabe destacar que, debido a la cercanía con el país vecino, es fácil impulsar nuevas relaciones comerciales en la península ibérica y, en este sentido, se llega a un acuerdo con varios empresarios de Portugal que habitualmente le compran mobiliario y que consiste en el siguiente esquema de venta.

La empresa española transporta y pone a disposición el producto en unos locales que hay en el país luso. Estos locales no tienen la consideración de establecimiento permanente a efectos del IVA para la entidad española.

Los empresarios portugueses se comprometen a ir adquiriendo dichas mesas en un plazo de un año a partir de cada envío.

Se pide:

Proceda a analizar qué tipo de operaciones se están realizando, qué requisitos intra-comunitarios pueden resultar relevantes y, en su caso, cuál es la fiscalidad y la normativa aplicable a la situación descrita.

## Parte 5.<sup>a</sup> Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

### Pregunta 1

La entidad Grupo Los Cinco, SA ha vendido a una entidad en Estados Unidos 1.000 mesas de diseño para su distribución en el mercado americano. El valor de la venta es de 500.000 euros.

Una vez recibidas las mesas, el destinatario las rechaza por considerar que no se ajustan las especificaciones del contrato, por lo que Grupo Los Cinco, SA decide reimportar de forma inmediata las 1.000 mesas para poder venderlas en el mercado de la Unión. Antes de la reimportación encuentra un comprador en España para esas mesas, la entidad Muebles, SL, por lo que procede a vender las mesas a esta entidad por un importe, precio factura comercial, de 500.000 euros (CIF Algeciras).

La entidad Muebles, SL, como titular de la mercancía en el momento de la importación, se hace cargo de realizar las formalidades aduaneras. A la llegada al territorio aduanero de la Unión, las mercancías se despachan a libre práctica y consumo. La declaración aduanera se presenta y admite el día el 15 de diciembre de 2023, asignándose circuito verde.



No existe acuerdo preferencial de origen con Estados Unidos.

El arancel aplicable a las mercancías reimportadas es del 5 % y el IVA del 21 %.

Se pide:

Proceda a determinar el importe de los derechos de arancel y el IVA aplicable, en su caso, a esta operación. En caso de ser aplicable alguna exención, determine los requisitos exigibles para su aplicación.

## Pregunta 2

Por otro lado, el Grupo Los Cinco, SA decide diversificar sus productos, para lo que firma un contrato con un diseñador de renombre en Estados Unidos para la adquisición de sillas de diseño con el objetivo de importarlas en la Unión.

La empresa americana exige a Grupo Los Cinco, SL el pago de un canon por el uso de su marca, que se fijará en función del número de unidades importadas en cada año natural.

Como excepción, se recoge en el contrato un primer envío de 3.000 unidades por las que se exige un canon con un importe ya fijado de 10 euros/unidad.

El precio de la venta de esas 3.000 sillas, sin incluir el canon, es de 300.000 euros (FOB Nueva York).

La mercancía se envía por vía marítima desde Estados Unidos al puerto de Algeciras y desde allí por vía terrestre a la fábrica de Salamanca. La mercancía irá en tránsito desde Algeciras a Salamanca, donde se presentará la declaración aduanera para el despacho a libre práctica y consumo de las mercancías.

La declaración se presenta y admite el 30 de diciembre de 2023, pero es seleccionada para control documental (circuito naranja), concediéndose el levante el 1 de enero de 2024.

El transporte desde Estados Unidos a Algeciras ha costado 5.000 euros y de Algeciras a Salamanca 1.000 euros.

El arancel aplicable a esta mercancía en 2023 es del 5 % y en 2024 del 10 %. El IVA es del 21 % en ambos ejercicios.

No existe acuerdo preferencial de origen con Estados Unidos.

La empresa americana exige para la formalización de la venta a Grupo Los Cinco, SA el pago de un canon por el uso de su marca, que se fijará en función del número de unidades importadas en cada año natural.



Se pide:

Calcule el valor en aduana de la operación, indicando los conceptos e importes que lo integran, y motive su respuesta.

## Parte 6.<sup>a</sup> Aspectos relativos al IRPF

### Pregunta 1

Con parte de los beneficios repartidos por la sociedad, doña Isabel y don Javier suscribieron en el año 2010 un contrato con la entidad Filatelia Fácil, SA por el que adquirieron lotes de sellos a la entidad con el compromiso de esta de recomprarlos a 31 de diciembre de 2014. Los dos cónyuges invirtieron en dichos contratos 100.000 euros cada uno.

Mediante auto de 22 de junio de 2013, el Juzgado Mercantil competente declaró el concurso necesario de la entidad. En el ejercicio 2019, la Administración concursal ingresó a cada cónyuge el 23,5 % del capital invertido. Finalmente, el concurso concluyó mediante sentencia de 31 de julio de 2023.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF 2023 de los cónyuges de los hechos descritos, con especial referencia a la posibilidad de computar alguna renta a efectos del IRPF, imputación temporal y base imponible en la que deben integrarse, cuantificando la respuesta.

### Pregunta 2

Don Jorge García, el hijo mediano, se separó recientemente de su esposa. En la sentencia judicial de divorcio, de fecha 27 de diciembre de 2022, se establece que la guarda y custodia de la hija menor (que cumplió ocho años en 2023) se atribuye a la madre, fijándose que, dada la desigualdad económica entre ambos cónyuges, don Jorge debe abonar una pensión de alimentos a favor de la hija. Los padres abrieron en su momento un depósito bancario a nombre de esta, percibiendo intereses de dicho depósito en 2023 por importe de 800 euros brutos.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF 2023 de don Jorge de los hechos descritos, con especial referencia a la posibilidad de tributar juntamente con la hija menor y de aplicar el mínimo por descendientes.

## Pregunta 3

Don Javier García, el hijo menor, ha decidido transmitir mediante escritura pública de fecha 13 de noviembre de 2023 la mitad de sus acciones en la sociedad por su valor nominal. Todas sus acciones fueron adquiridas en la fecha de constitución de la entidad también por su valor nominal. Supóngase solo a estos efectos que, de acuerdo con las declaraciones del IS (modelo 200) presentadas por la entidad:

- El balance de la sociedad correspondiente al ejercicio 2022 presenta la siguiente composición:

Capital	100.000
Reservas	200.000
Resultado del ejercicio	700.000

- En los ejercicios 2020 y 2021, los resultados de la entidad fueron de 500.000 euros y 600.000 euros, respectivamente.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF 2023 de don Javier de los hechos descritos, en particular, si debe declarar en su autoliquidación alguna ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de sus acciones, cuantificando la respuesta.

## Pregunta 4

La sociedad Grupo Los Cinco, SA abona en 2023 a don Javier una prima por un contrato de seguro colectivo que cubre la contingencia de invalidez de los trabajadores en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de planes y fondos de pensiones. La prima imputable a don Javier es de 2.500 euros.

Asimismo, le ha incluido en una póliza colectiva de un seguro médico suscrito por la empresa, cuya prima asciende a 700 euros al año para su propia cobertura, y 500 euros para doña Isabel.

Le han suscrito un seguro de responsabilidad civil, cuya prima asciende a 1.500 euros/año.

La entidad le cede un vehículo eléctrico de batería que utiliza para sus desplazamientos laborales (se estima que la disponibilidad para uso particular asciende al 40 %).



El vehículo fue adquirido mediante arrendamiento financiero el 1 de enero de 2022 y se desconoce si se ejercitará la opción de compra. El contrato tiene una duración de cinco años y el valor de la opción de compra a la finalización del contrato es de 4.000 euros. Las cuotas pagadas a la entidad durante el año 2023 fueron de 10.000 euros. El 1 de enero de 2022, el valor de mercado del vehículo nuevo era de 54.000 euros.

Se pide:

Determine la incidencia en el IRPF 2023 de don Javier de las operaciones descritas.

## **Parte 7.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria**

### Pregunta 1

Don Jorge, el hijo de doña Isabel y don Javier, el 1 de octubre de 2022 decidió compatibilizar su trabajo en Grupo Los Cinco con el ejercicio de una actividad por cuenta propia, para lo cual se dio de alta en el epígrafe de «Servicios jurídicos» presentando un 036.

En dicha declaración censal, marcó las casillas que indican que está establecido en el territorio de aplicación del IVA y que no realiza únicamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica.

Desde el año 2021, don Jorge encarga a un gestor la presentación de su declaración del IRPF, al percibir ingresos que le obligan a declarar.

A partir del inicio de su nueva actividad, le encomienda también el cumplimiento de sus obligaciones referentes al IVA. Sin embargo, el gestor incumple con el mandato, por lo que la Administración requiere a don Jorge las obligaciones tributarias incumplidas.

Así, en fecha 30 de septiembre de 2023 se le notifican en su domicilio de Salamanca dos requerimientos que inician sendos procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones, exigiéndole la presentación de los modelos 303 de IVA de los trimestres tercero y cuarto de 2022, respectivamente.

Asimismo, los días 15 y 17 de noviembre de 2023, se le requiere la presentación de las declaraciones del IRPF correspondiente a los ejercicios 2021 y 2022, respectivamente, mediante la notificación de dos requerimientos, por los que se inician otros dos procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones.

Finalmente, el 26 de diciembre de 2023 se le notifica una propuesta de liquidación relativa al concepto IRPF 2022. Con la notificación de dicha propuesta, se inicia un procedimiento de comprobación limitada.

Don Jorge, tras comprobar que, efectivamente, no se habían presentado las autoliquidaciones que la Administración le reclamaba, realiza las siguientes actuaciones:

- El 16 de noviembre presenta un escrito en el registro electrónico de la Agencia Tributaria indicando que no está obligado a presentar el IVA del tercer trimestre de 2022, ya que la actividad comenzó a ejercerla el 1 de octubre de 2022.
- El 20 de noviembre de 2023 presenta la declaración del IRPF de 2021 con un resultado a ingresar de 950 euros, procediendo al ingreso de dicho importe.
- El 15 de enero de 2024 presenta la autoliquidación del cuarto trimestre de IVA de 2022 con un resultado a ingresar de 2.500 euros, procediendo al ingreso de dicho importe.
- Respecto al IRPF de 2022, el 4 de enero de 2024 presenta un escrito dando su conformidad a la propuesta de liquidación practicada.

Se pide:

1. Indique, razonadamente, si es correcta la actuación de la Administración en cuanto al inicio de cada uno de los procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones.
2. Indique la forma de finalización de cada uno de los procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones iniciados.
3. Indique las actuaciones que debe realizar la Administración tras la presentación de la autoliquidación del cuarto trimestre de IVA 2022.

## Pregunta 2

Por otro lado, se sabe que doña Raquel Muñoz, actual pareja de don Jorge García, realiza la actividad profesional de abogado y determina sus rendimientos netos por el método de estimación directa (simplificada). El día 20 de junio de 2022 presentó su autoliquidación del IRPF 2021 solicitando una cantidad a devolver de 550 euros.

El día 26 de septiembre de 2022 se le notifica en su despacho un requerimiento por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada sobre su IRPF 2021 solicitando

la aportación de los libros registro con el objeto de comprobar el rendimiento de actividades económicas declarado por doña Raquel.

No obstante, tras recibir un aviso de notificación en su correo electrónico, doña Raquel accede a esta notificación mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT unos días antes, el día 23 de ese mes.

El día 5 de octubre, doña Raquel aporta la documentación solicitada. A la vista de la misma, la Administración tributaria emite una propuesta de liquidación eliminando una serie de gastos cuya deducibilidad no ha quedado justificada, resultando una cantidad a devolver de 100 euros. Tras producirse un intento de notificación el día 13 de enero de 2023, la propuesta de liquidación es finalmente notificada el 18 de enero.

Doña Raquel no presenta ningún escrito de alegaciones ni aporta nueva documentación al respecto.

En consecuencia, la Administración tributaria emite el día 22 de marzo de 2023 una liquidación provisional confirmando la propuesta de liquidación anterior y ordenando la devolución de 100 euros en favor de doña Raquel. Tras un intento de notificación el día 24 de marzo, la notificación es finalmente practicada el día 30 de marzo de 2023.

Varios meses después, el 16 de enero de 2024, se notifica a doña Raquel el inicio de un procedimiento inspector sobre el mismo objeto tributario. Doña Raquel manifiesta que el IRPF del ejercicio 2021 ya fue comprobado por la Administración, aportando copia de la liquidación provisional practicada.

Se pide:

Explique las siguientes cuestiones:

1. Con la presentación de la autoliquidación del IRPF 2021, ¿se inicia algún procedimiento de gestión tributaria? En su caso, ¿en qué fecha finaliza dicho procedimiento?
2. ¿Hasta qué fecha tiene la Administración tributaria para finalizar el procedimiento de comprobación limitada en plazo? ¿Se ha producido la caducidad del procedimiento?
3. ¿La devolución resultante de la liquidación provisional practicada por la Administración tributaria irá acompañada de intereses de demora? En su caso, señale desde cuándo se devengan los mismos.
4. Explique cómo debe proceder la Administración tributaria ante la manifestación efectuada por doña Raquel en relación con el inicio del procedimiento inspector.

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

### Pregunta 1

Bárbara García, tras recibir la notificación de la providencia de apremio por la deuda correspondiente a la liquidación del IRPF de 2018, se plantea varias opciones:

- Recurrir la providencia de apremio y solicitar la suspensión de las actuaciones.
- Solicitar un aplazamiento del pago de la deuda.

Se pide:

Conteste razonadamente a las siguientes preguntas:

1. Bárbara presenta un recurso de reposición contra la providencia de apremio.
  - a) ¿Cuáles son los posibles motivos de oposición que puede argumentar contra la providencia de apremio?
  - b) ¿Cuáles de ellos pueden prosperar, teniendo en cuenta la información puesta de manifiesto en el caso?
2. Bárbara, cuando presenta el recurso de reposición, solicita la suspensión con garantía y ofrece un bien inmueble cuyo valor de mercado libre de cargas es de 600.000 euros. ¿Cuál sería la tramitación que realizaría el órgano de recaudación de la AEAT?
3. Bárbara solicita un aplazamiento tras la resolución de la anterior solicitud de suspensión. ¿Qué efectos tiene la solicitud del aplazamiento sobre el procedimiento de apremio?

### Pregunta 2

Don Javi García, el hijo pequeño de doña Isabel, presentó, el 30 de junio de 2023, auto-liquidación por el IRPF ejercicio 2022 por importe a ingresar de 10.000 euros, acogiéndose al fraccionamiento previsto en el artículo 62.2 del Reglamento del IRPF, esto es, el 60 % al presentar la declaración y el 40 % restante el 6 de noviembre (plazo determinado por el Ministerio de Hacienda). Para proceder al ingreso de la deuda, se domicilió el pago de la misma.

El 1 de julio de 2023, debido a un error cometido por el contribuyente en la consignación del número de cuenta, no se cargó el primer plazo, si bien, el 7 de julio de 2023, don Javi

procedió a realizar el ingreso del primer plazo. El 11 de agosto de 2023, la AEAT le notificó la providencia de apremio por el IRPF 2022.

Se pide:

Conteste razonadamente a las siguientes preguntas:

1. Indique el importe por el que la AEAT le ha de requerir el ingreso, desglosando los conceptos (principal, recargos, intereses, sanciones, etc.) e importes que entienda proceden.
2. Especifique el plazo en el que ha de realizar el ingreso de la deuda tras la notificación de la providencia de apremio.
3. Si ingresa en los plazos que se le indican en dicha providencia, ¿qué importe deberá ingresar y por qué conceptos, para que la deuda IRPF 2022 quede completamente extinguida? Fundamente jurídicamente su respuesta.

### Pregunta 3

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación iniciadas en septiembre de 2022, se han incoado dos actas a la sociedad Grupo Los Cinco, SA. Un acta del IS cuyo importe asciende a 238.000 euros y un acta del IVA cuyo importe es de 457.000 euros. Ambos acuerdos de liquidación se notifican el 1 de junio de 2023 y no se ingresan en periodo voluntario, por lo que el 20 de octubre de 2023 se notifica el recargo de apremio.

Con fecha de 2 de enero de 2023, doña Isabel Fernández, como administradora única, representa a la sociedad Grupo Los Cinco, SA en la escritura pública ante notario en virtud de la cual la sociedad dona cuatro inmuebles a los siguientes donatarios: doña Isabel Fernández, que recibe una vivienda valorada en 1.000.000 de euros, y los tres hijos, que reciben una vivienda cada uno valoradas en 500.000 euros.

Se pide:

Determine razonadamente las siguientes cuestiones:

1. Presupuesto de derivación de responsabilidad.
2. Posibles responsables.
3. Alcance de la derivación de responsabilidad.
4. Fecha en la que se puede iniciar la derivación de responsabilidad.

## Solución

### Parte 1.<sup>a</sup>

#### Pregunta 1

El artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), dispone que la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y *este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas*. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Por su parte, el artículo 88 bis del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), dispone que, a los efectos de la aplicación de las prohibiciones de disposición a que se refiere el artículo 170.6 de la LGT, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva de la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, sobre la base de un título cuya vigencia vendrá determinada por la del propio embargo del que trae causa.

A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en el citado artículo 170.6 de la LGT, en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos 84 y siguientes del RGR en lo que resulten de aplicación.

Por otra parte, el artículo 42.1 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, establece 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.

La Sentencia del Tribunal Supremo 512/2024, de 21 de marzo (rec. de cas. núm. 7701/2022 –NFJ092652–), establece como doctrina jurisprudencial que la Administración tributaria puede acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario persona física acciones o participaciones de aquella, y esta persona física, por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco estrechos, está en disposición de ejercer un control total o parcial, directo o indirecto, sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

El enunciado del supuesto nos indica que el capital social de la sociedad Grupo Los Cinco, SA está constituido por 100.000 acciones de nominal 1 euro, suscritas y totalmente desembolsadas por los fundadores: doña Isabel Fernández con un 25%; su cónyuge, don Javier García, titular del 25% de las acciones; los tres hijos mayores de edad, Bárbara, Jorge y Javi, cada uno de ellos titular de un 10% de las acciones y, por último, una entidad holandesa no residente en España, con un 20%, que entró en la sociedad en el año 2016 a cambio de una aportación no dineraria.

Por tanto, dado que doña Isabel Fernández, juntamente con su cónyuge y sus hijos mayores de edad, ejerce el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión (Grupo Los Cinco, SA), en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio (el porcentaje de participación de doña Isabel, su cónyuge y sus hijos mayores de edad asciende, en conjunto, al 80% del capital social de Grupo Los Cinco, SA), sí que resultaría viable implementar, en el procedimiento de apremio desarrollado contra doña Isabel Fernández, la actuación ejecutiva regulada en el artículo 170.6 de la LGT.

## Pregunta 2

### Apartado 1

El contrato de compraventa es una de las instituciones básicas del derecho contractual y es uno de los contratos más detenidamente regulados por la ley, considerándose, en general, como patrón o modelo de los demás contratos.

El Código Civil español (CC), aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889, define la compra y venta en su artículo 1.445, a cuyo tenor: «Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto en dinero o signo que lo represente».

Los elementos personales de la compraventa son dos: el vendedor (la sociedad Grupo Los Cinco, SA) y el comprador (la sociedad de nacionalidad británica). Ambos requieren tener capacidad para celebrarlo, y el artículo 1.457 del CC sienta la regla general al decir que: «Podrán celebrar el contrato de compra y venta todas las personas a quienes este Código autoriza para obligarse [...]». Esto es el consentimiento, elemento esencial, junto con los dos siguientes (cosa y precio) del contrato de compraventa.

Los elementos reales del contrato de compraventa son la cosa y el precio.

En principio, pueden ser objeto del contrato de compraventa todas las cosas, tanto las corporales como las incorporales, y los derechos, los muebles y los inmuebles, las presentes y las futuras, las específicas y las genéricas. Sin embargo, la idoneidad de la cosa para ser objeto del contrato presume tres requisitos: existencia real o posible, licitud y determinación.

En el caso que nos ocupa, el objeto del contrato de compraventa son ocho fincas ubicadas en la provincia de Salamanca.

El precio es el elemento más característico de la compraventa, y consiste en la suma de dinero que el comprador se obliga a entregar a cambio de la cosa. Se suelen señalar como requisitos del precio el de ser verdadero y los de ser cierto o determinado y consistente en dinero o signo que lo represente, exigidos ambos por el artículo 1.445 del CC.

En el caso que nos ocupa, el precio del contrato de compraventa que el comprador se obliga a entregar a cambio de la cosa asciende a 36 millones de euros.

Por lo que se refiere a los elementos formales, como regla general, no se exige ningún requisito especial de forma para la celebración del contrato de compraventa, por lo que será aplicable el principio general de libertad de forma del artículo 1.278 del CC y las excepciones que a favor de la forma escrita, en documento público, exige el artículo 1.280 del CC.

A este respecto, 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.*

A pesar de que el CC español está claramente inspirado en el Código francés (que no recoge la teoría del título y el modo y en el que los contratos bastan para transmitir la propiedad), el sistema de transmisión de la propiedad español mantiene en lo esencial el sistema romano.

El artículo 609.2 del CC establece que «la propiedad y los demás derechos reales se adquieren y se transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

La tradición es la entrega de la cosa cumpliendo ciertos requisitos, y es precisamente la alusión a la misma la que introduce la teoría del título y el modo en el ordenamiento español (ya que no señala que la propiedad se transmite mediante los contratos, sino «mediante la tradición», por consecuencia de esos contratos).

En el derecho español, la entrega física de la cosa no es siempre necesaria. En primer lugar, porque a veces es simplemente imposible (no se puede entregar una finca) y, en segundo lugar, porque en ocasiones es complicado entregar la cosa, y la ley permite un modo más sencillo de transmitir la propiedad. Así, el modo (la entrega) puede consistir en diferentes actos:

- En primer lugar, la entrega física de la cosa, por su dueño y con el objetivo de transmitir la propiedad a otra persona que la acepta (tradición propiamente dicha).
- En segundo lugar, *otorgando escritura pública ante notario. A estos efectos, 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.*

- En el caso de bienes muebles, la entrega de las cosas puede ser sustituida por la de las llaves del lugar donde están almacenadas (art. 1.463 del CC). Es lo que se denomina «tradición simbólica».
- También es posible transmitir la propiedad de un bien mueble mediante el acuerdo de las partes, sin necesidad de entrega, pero solo si la cosa está ya en poder del comprador por algún motivo (por ejemplo, porque el vendedor se la prestó). Esta es la denominada «tradición consensual» (art. 1.463 del CC).

El contrato de compraventa es un contrato consensual, es decir, que se perfecciona por el consentimiento, tal como establece el artículo 1.258 del CC. Este último artículo expresa el hecho de que el consentimiento de las partes es suficiente para que el contrato

se entienda realizado y obligue a ambas partes, no siendo necesaria para ello la entrega, también denominada *traditio*.

En el caso que nos ocupa, la transmisión de las ocho fincas ubicadas en la provincia de Salamanca, por parte de la sociedad Grupo Los Cinco, SA, se realizó mediante escritura pública otorgada ante notario, por lo que cabe concluir que sí que se ha producido la transmisión del dominio de las fincas.

## Apartado 2

Las acciones civiles que podrían ejercitarse en el presente supuesto serían las siguientes:

1. La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de cuatro años. *Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.*
2. Acción de nulidad. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. *La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.*

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades.

La regulación legal de la «acción revocatoria o rescisoria o pauliana» se encuentra en los artículos 1.111 y 1.291.3 del CC. La acción revocatoria tiene por objeto la declaración de invalidez de aquellos negocios jurídicos inicialmente válidos, pero que, cuando se realizaron, pretendían la ineficacia de la responsabilidad patrimonial del deudor, siempre que el acreedor no pueda obtener satisfacción de su crédito por otra vía.

El artículo 1.111 del CC establece:

Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de éste con el mismo fin, exceptuando los que sean inherentes a su persona; pueden también impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude de su derecho.

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

Los requisitos son los siguientes:

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

Por lo que se refiere a la «acción de nulidad», cabe señalar que, aunque la nulidad opera *ipso iure* y, por tanto, sin necesidad de pronunciamiento judicial expreso, razones de orden práctico pueden aconsejar el ejercicio de la acción de nulidad. Se trata de una acción declarativa, al igual que la sentencia que recae si la acción prospera: no crea el estado de ineficacia del contrato, sino que se limita a constatarlo.

La legitimación activa corresponde a cualquier persona que ostente un interés legítimo (por tanto, no solo las partes, sino también los posibles terceros interesados). Además, la nulidad puede ser declarada de oficio por el juez, aunque nadie la haya instado.

La legitimación pasiva corresponde a todos los que han sido parte en el contrato, tratándose de un supuesto de litisconsorcio pasivo necesario.

En cuanto al plazo para su ejercicio, se trata de una acción imprescriptible. Ahora bien, dicho carácter imprescriptible se predica únicamente de la declaración de nulidad, no alcanza a la restitución de las cosas entregadas (plazo general de 15 años, tal y como establece el art. 1.964 del CC), siendo además recomendable su ejercicio antes del transcurso del plazo de usucapión.

La consecuencia fundamental de la nulidad es que el contrato nulo no produce efecto alguno, lo que se recoge en la regla *quod nullum est nullum effectum producit*. No crea una verdadera vinculación entre las partes ni hay, por tanto, prestaciones que cumplir, ni pueden ser exigidas. En caso de exigir dicha prestación, podría oponerse la excepción de nulidad.

En cuanto a las acciones penales que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto, podría ejercitarse la acción penal por aplicación del tipo delictivo contenido en el artículo 257 del Código Penal, aprobado por la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (delito de alzamiento de bienes), si se prueba que se cumplen todos los elementos objetivos y subjetivos de dicho tipo.

Además, en caso de que la Administración requiera al obligado tributario que aporte relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, y el obligado tributario presente una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor, podría aplicársele el tipo delictivo contemplado en el artículo 258 del Código Penal (relación de bienes incompleta).

La AEAT podrá optar por cualquiera de las dos vías, si bien deberá previamente plantearse cuál de las dos alternativas tiene más posibilidades.

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

En todo caso, es necesario la presencia de *consilium fraudis* (participación de los adquirentes de los bienes en la operación fraudulenta que motivó la acción penal). Es un elemento muy importante en las acciones penales, por lo que, junto a la acción penal, es necesario que se inste la responsabilidad civil; con ello se conseguirá que bienes suficientes vuelvan al patrimonio del deudor a los efectos de que este sea solvente para afrontar el pago de las deudas pendientes.

La pretensión de la persona que realiza el alzamiento de bienes es salvar todo su patrimonio o algún bien del mismo en beneficio propio o en el de alguna otra persona, obstaculizando de este modo la ejecución que podrían seguir los acreedores.

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore donde se encuentra.
- Una forma más compleja se realiza a través de algún negocio jurídico por medio del que:

- se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente parientes o amigos del deudor.
- se constituye un gravamen sobre algún bien del deudor que produce su infravaloración.
- se done algún bien a una persona afín al deudor.

El delito de alzamiento de bienes es cercano a la estafa. Por ello, para que exista un delito de alzamiento, debe existir una deuda previa a los actos de alzamiento, ocultación o enajenación.

La conducta integradora del tipo es la de aquella persona que, siendo consciente de la existencia de créditos contra su patrimonio, realiza cualquier ardid o maniobra capaz de situar determinados bienes fuera del alcance persecutorio o realizativo del titular crediticio.

A este respecto, como hemos indicado, el artículo 257 del Código Penal regula el delito de alzamiento de bienes disponiendo que será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

- 1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.
- 2.º Quien, con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena que se imponga será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.

## Apartado 3

La inscripción en el Registro de la Propiedad es, como norma general, meramente voluntaria en nuestro ordenamiento jurídico. La constitución, modificación, transmisión o extinción de un derecho real se opera fuera del Registro, en la vida civil. El Registro de la Propiedad solo hace constar o publicar aquello que ya ha ocurrido fuera de los libros registrales. De ahí que la inscripción por principio sea únicamente declarativa.

La inscripción en el Registro de la Propiedad de la compraventa produce los siguientes efectos:

1. 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. 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. Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiera 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. 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. 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. 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 contra quienes sin título inscrito se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

## Parte 2.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

Por un lado, el representante de la entidad considera que la documentación que está solicitando el actuario de la Inspección, en relación con la adquisición del local en el que se abrió la oficina de Madrid, ya se aportó en su momento ante el órgano competente de la Comunidad Autónoma de Madrid, por lo que considera que no es necesario que se vuelva a aportar.

A este respecto, el artículo 34.1 h) de la LGT dispone que el obligado tributario tiene derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por él mismo y que se encuentren en poder de la *Administración actuante* siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

Por otra parte, el artículo 99.2 de la LGT establece que los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la *Administración tributaria* actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros previamente aportados.

En el caso que nos ocupa, no resultan aplicables los preceptos legales anteriormente referenciados, dado que la Administración actuante (Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León, integrada dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT) es una Administración distinta de aquella donde se aportó en su día la documentación (el órgano competente de la Administración autonómica).

Por tanto, el representante de la entidad está obligado a aportar la documentación requerida en relación con la adquisición del local en el que se abrió la oficina de Madrid.

Por otra parte, el artículo 178.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), establece que 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.

Por lo que se refiere al alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección, el artículo 148.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial, teniendo carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación. A este respecto, el artículo 190.1 del RGAT establece que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Dado que el enunciado indica que mediante comunicación de inicio notificada en fecha 2 de septiembre de 2022 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación sobre la sociedad Grupo Los Cinco, SA por los ejercicios fiscales no prescritos de IS e IVA (excepto el IVA de los periodos mensuales del ejercicio 2022, que no fue incluido en la comprobación al no haber finalizado el año en el momento de inicio de las actuaciones), la extensión y alcance de las actuaciones inspectoras será la siguiente:

- El IS de los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021, con alcance general.
- El IVA de los periodos mensuales comprendidos entre el mes de agosto de 2019 y el mes de diciembre de 2021 (con alcance general para los periodos mensuales comprendidos entre el mes de agosto de 2019 y el mes de diciembre de 2020, y con alcance parcial para los periodos mensuales comprendidos entre el mes de enero de 2021 y el mes de diciembre de 2021).

Por lo que se refiere al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:
  - 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
  - 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

*En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.*

El artículo 150.2 de la LGT establece que el plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque

las circunstancias para la determinación del plazo solo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo.

Por tanto, la actuación de la Inspección, comunicando en diligencia al representante del obligado tributario que el plazo máximo de duración de las actuaciones pasa a ser de 27 meses en lugar de los 18 meses que se habían indicado en la comunicación de inicio de actuaciones, es correcta, *produciendo efectos para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyen el objeto del procedimiento inspector.*

Por lo que se refiere a la solicitud del representante de Grupo Los Cinco, SA de que la comprobación de los ejercicios 2021 y 2022 tenga carácter general, el artículo 149 de la LGT regula la solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general disponiendo que todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria 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. Por otro lado, el artículo 179 del RGAT dispone 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. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 del RGAT.

Por tanto, cabe concluir que la solicitud de inspección de carácter general, si bien cumple los requisitos establecidos en cuanto al contenido material, únicamente podrá afectar al IVA de los periodos mensuales correspondientes al ejercicio 2021, es decir, el tributo y periodos afectados.

En cuanto a la solicitud de que las actuaciones incluyan además los correspondientes periodos mensuales del IVA incluidos en el año 2022, el artículo 178.5 del RGAT dispone que, cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar, de forma motivada, la modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio.

Por otra parte, la entidad no cumple el requisito temporal contemplado en el artículo 149 de la LGT dado que, habiendo sido notificado el inicio del procedimiento inspector en fecha 2 de septiembre de 2022, y habiendo sido formulada la solicitud en fecha 1 de febrero de 2024, la solicitud ha sido formulada una vez transcurrido el plazo de 15 días.

A este respecto, el artículo 179.3 del RGAT establece que la solicitud que no cumpla los requisitos establecidos en el artículo 149 de la LGT deberá inadmitirse.

Esta inadmisión 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.

## Pregunta 2

### Apartado 1

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021, el artículo 27.2 de la LGT establece que no se exigirán los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración y concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 27 de la LGT.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la o autoliquidación ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

En el caso que nos ocupa, concurren todos los requisitos a los que se refiere el artículo 27.2 de la LGT para que no se exijan los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, dado que, mediante la autoliquidación complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021, don Javier está regulando los mismos hechos regularizados por la Administración (una ayuda de la Junta de Castilla y León que no está exenta), y concurren el resto de los requisitos legales:

1. La autoliquidación complementaria se presenta en fecha 15 de enero de 2024, es decir, dentro del plazo de los seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en el que la liquidación se notifique (la liquidación se notificó en fecha 15 de diciembre de 2023).
2. El contribuyente procedió al completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 del

artículo 27 de la LGT, dado que el enunciado nos indica que don Javier efectuó el ingreso del importe resultante de la autoliquidación complementaria del IRPF de 2021, cuyo importe ascendía a 1.100 euros, al tiempo de la presentación de dicha autoliquidación, es decir, el día 15 de enero de 2024.

3. Don Javier no ha presentado solicitud de rectificación de la autoliquidación ni tampoco interpuso recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
4. Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción, dado que el enunciado indica que, puesto que se consideró que la cuestión regularizada era controvertida, el actuario decidió no imponer sanción, al no apreciarse negligencia en la conducta de don Javier.

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2020, al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a los que se refiere el artículo 27 de la LGT:

- 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.

En el caso que nos ocupa, dado que la presentación de la autoliquidación se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación (*el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2020 finalizó el 30 de junio de 2021, y la autoliquidación complementaria se presentó en fecha 15 de enero de 2024*), 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.

Por tanto, procede la exigencia de un recargo de 75 euros (el 15 % sobre los 500 euros autoliquidados), así como de 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 (es decir, *a partir del 1 de julio de 2022*) hasta el momento en que la autoliquidación se presentó (*15 de enero de 2024*).

## Apartado 2

Por lo que se refiere a la presentación de la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021, no resultaría aplicable el artículo 27.2 de la LGT, que establece que no se exigirán los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, *al no concurrir el requisito previsto en la letra a), consistente en que la autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en el que la liquidación se notifique o se entienda notificada (la declaración complementaria se presentaría con anterioridad a la fecha de notificación de la liquidación)*.

Al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, tanto para la declaración complementaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2021 como para la del ejercicio 2020, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a los que se refiere el artículo 27 de la LGT, estando el porcentaje del recargo en función del retraso en la presentación de la declaración complementaria.

## Apartado 3

El artículo 155 de la LGT regula las actas con acuerdo, que están previstas en alguno de los tres supuestos que se enumeran a continuación:

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
2. Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
3. Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

De conformidad con lo establecido en el artículo 188.1 a) de la LGT, la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la LGT se reducirá en un 65 % en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de la LGT.

No obstante lo anterior, en el caso que nos ocupa, el motivo de la regularización es la existencia de una ayuda de la Junta de Castilla y León que no está exenta, por lo que no concurre ninguno de los supuestos habilitantes para la firma de un acta con acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, el enunciado indica que, puesto que se considera que la cuestión regularizada es controvertida, el actuario decide no imponer sanción, al no apreciarse negligencia en la conducta de don Javier.

### Parte 3.<sup>a</sup>

#### Apartado 1

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de existencias, de acuerdo con los criterios contables (Norma de Registro y Valoración 10.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad –PGC–), procede dotar el correspondiente deterioro que recoja la pérdida de valor de las existencias cuando su valor neto realizable, al cierre del ejercicio, sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, siempre que esa pérdida de valor tenga carácter reversible:

$$\text{Deterioro} = \text{Precio adquisición} - \text{Valor de realización}$$

Según los preceptos del PGC, se entiende por valor de realización:

- a) Materias primas: el precio de reposición o el valor neto de realización, si fuese inferior.
- b) Mercaderías y productos terminados: el valor de realización deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Productos en curso: el valor de realización que tuviesen los productos terminados deducidos los costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

Al no regularse ninguna especialidad en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), y de conformidad con lo establecido en su artículo 10.3, el deterioro registrado sobre elementos del circulante es fiscalmente deducible si está justificado, por lo que no procede efectuar ajuste alguno al resultado contable:

Gasto contable .....	20.000 €
Gasto fiscal .....	<u>20.000 €</u>

No procede ajuste fiscal

Por lo que se refiere al gasto derivado de la aportación, por importe de 1 millón de euros, a una provisión para constituir un fondo interno para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, el artículo 14.1 de la LIS establece que dicho gasto será fiscalmente deducible en el periodo impositivo en el que se abonen las prestaciones. Por lo tanto, procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 1.000.000 de euros:

Gasto contable .....	1.000.000 €
Gasto fiscal .....	0 €
Ajuste fiscal .....	<u>+ 1.000.000 €</u>

Por lo que se refiere al gasto financiero contabilizado, por importe de 100.000 euros, derivado de un préstamo participativo formalizado con uno de sus socios, la entidad holandesa *Nederlandse Stieren BV*, que posee el 20% del capital social de Grupo Los Cinco, SA, el artículo 15 a) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de fondos propios.

Tendrá la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los préstamos participativos son aquellos en los que se percibe un interés variable en función de la evolución de una serie de indicadores de la empresa prestataria, como pueden ser el beneficio o el volumen de ventas. Se caracterizan por tener vocación de permanencia y, de algún modo, se configuran legalmente como algo situado entre la financiación propia y la ajena, y su capitalización es un modo natural de amortización. Se trata, pues, de un contrato mixto en el que confluyen las prestaciones del contrato de préstamo y del contrato parciario, en el que el prestamista asume el riesgo de que la evolución económico-financiera del prestatario no sea buena.

Dado que el enunciado nos indica que la entidad holandesa *Nederlandse Stieren BV* posee el 20% del capital social de Grupo Los Cinco, SA, no se trata de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que no resulta aplicable el artículo 15 a) de la LIS.

Por otra parte, cabría valorar la aplicación del artículo 15 bis de la LIS, que regula las asimetrías híbridas, con efectos para los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2020. Se trata de un precepto que trata de neutralizar los efectos fiscales de las asimetrías generadas en operaciones con diferente calificación fiscal, realizadas, principalmente, con entidades vinculadas no residentes, con la particularidad de que de esas operaciones

se derivan gastos fiscales que no van acompañados de la correlativa inclusión de un ingreso fiscal en la otra parte (deducción sin inclusión), o bien, se produce una doble deducción del mismo gasto en dos entidades (doble deducción). En otras ocasiones, tales asimetrías se manifiestan por la existencia de entidades híbridas o establecimientos permanentes.

A estos efectos, el artículo 15 bis de la LIS dispone 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.

No obstante lo anterior, el préstamo recibido por Grupo Los Cinco, SA de la entidad holandesa *Nederlandse Stieren BV* no es una operación efectuada entre entidades vinculadas, dado que el enunciado nos indica que la entidad holandesa *Nederlandse Stieren BV* posee el 20 % del capital social de Grupo Los Cinco, SA, y el artículo 18.2 a) de la LIS señala que se considerarán personas o entidades vinculadas una entidad y sus socios o partícipes siempre que la participación sea igual o superior al 25 %.

Al no regularse ninguna especialidad en la LIS, y de conformidad con lo establecido en su artículo 10.3, el gasto financiero contabilizado, por importe de 100.000 euros, es fiscalmente deducible, por lo que no procede efectuar ajuste alguno al resultado contable:

Gasto contable .....	100.000 €
Gasto fiscal.....	<u>100.000 €</u>
	No procede ajuste fiscal

## Apartado 2

La reserva de capitalización, regulada en el artículo 25 de la LIS, constituye una rebaja fiscal para las empresas que no repartan parte del beneficio, constituyendo con el mismo esta reserva indisponible, sin requisito de materialización concreto en ningún tipo de activo. Trata de sustituir los incentivos fiscales eliminados en la nueva normativa (reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión en beneficios).

Tiene como objetivo potenciar la capitalización empresarial, incrementando el patrimonio neto de las empresas, contribuyendo a la sustitución de la financiación ajena por financiación propia.

Podrán aplicar este incentivo los contribuyentes que tributen al tipo general o al tipo especial del 30 % (entidades de crédito y exploración, investigación o explotación de hidrocarburos).

La reserva por capitalización consiste en la reducción en la base imponible del 10 % del incremento de los fondos propios. Los requisitos para su aplicación son los siguientes:

- a) Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de cinco años, salvo por la existencia de pérdidas contables.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá aparecer en el balance con absoluta separación e identificación y será indisponible durante el plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción.

Dicha reducción tiene como límite el 10 % de la base imponible previa a esta reducción, a la integración de la reversión de determinados gastos que en su día no fueron fiscalmente deducibles y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en el que se haya generado el derecho a deducción.

El incremento de los fondos propios, es decir, la base de la reducción, vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir los resultados del mismo) y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio (sin incluir los resultados del ejercicio anterior). Se enumeran una serie de operaciones que no se tendrán en cuenta en los fondos propios (aportaciones de los socios, ampliaciones de capital por compensación de créditos, reservas de carácter legal o estatutario, etc.).

En el supuesto planteado, el incremento de fondos propios a efectos de la reducción del artículo 25 de la LIS asciende a 180.000 euros (230.000 € – 50.000 €), por lo que el importe de la reducción por reserva de capitalización ascenderá a 18.000 euros (10 % × 180.000 €).

Dado que la base imponible previa a la aplicación de reducciones asciende a 1.200.000 euros, el límite del 10 % de la base imponible previa (10 % × 1.200.000 €) asciende a 120.000 euros.

Incremento fondos propios = 180.000 € (230.000 – 50.000)

10 % incremento fondos propios = 18.000 € = Reserva de capitalización

Límite 10 % base imponible previa = 10 % × 1.200.000 = 120.000 € (18.000 < 120.000)

Por otra parte, cabe señalar que el hecho de que finalmente el socio se separara de la entidad en el periodo impositivo 2024 no afectaría al beneficio fiscal, dado que el artículo 25.1 de la LIS dispone que no se entenderá que se ha dispuesto de la reserva de capitalización cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

Por último, cabe señalar que el hecho de que la sociedad tuviese pérdidas durante el ejercicio no afectaría al beneficio fiscal, dado que el artículo 25.1 de la LIS dispone que el incremento de los fondos propios debe mantenerse durante un plazo de cinco años, salvo por la existencia de pérdidas contables.

### Apartado 3

El artículo 14.1 de la LIS establece que el gasto derivado de la aportación a una provisión para constituir un fondo interno para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, será fiscalmente deducible en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones.

A estos efectos, el artículo 11.12 de la LIS dispone que las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de la aplicación del artículo 14.1 de la LIS, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que les resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la LIS, con el límite del 70 % de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un periodo impositivo serán objeto de integración en los periodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los periodos impositivos más antiguos.

El enunciado nos indica que, a lo largo de 2024, la sociedad Grupo Los Cinco, SA comienza a abonar las prestaciones correspondientes a las contingencias cubiertas por el fondo interno en un importe de 500.000 euros, por lo que procede integrar en la base imponible del periodo impositivo 2024 el referido importe, si bien con el límite sobre la base imponible previa de 420.000 euros ( $70\% \times 600.000 \text{ €}$ ), esto es, inferior al importe de esos gastos, por lo que son deducibles hasta el límite de 420.000 euros.

La base imponible del ejercicio 2024 ascenderá a 180.000 euros ( $600.000 \text{ €} - 420.000 \text{ €}$ ), quedando pendiente de deducir un importe de 80.000 euros ( $500.000 \text{ €} - 420.000 \text{ €}$ ), que se deducirá en la base imponible de los periodos impositivos siguientes, respetando el límite del 70 % sobre la base imponible previa.

### Apartado 4

Una operación de permuta puede considerarse como aquella por la cual se transmite un elemento y el importe de la contraprestación no es dineraria, esto es, se percibe otro

elemento a cambio del entregado. En la realización de estas operaciones deben tenerse en consideración los dos aspectos siguientes:

- Los elementos adquiridos en la permuta se valoran a efectos fiscales por su valor de mercado.
- La entidad que transmite el elemento integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del elemento entregado.

Por lo que se refiere a los aspectos contables, de conformidad con lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 2.<sup>a</sup> del PGC, se trata de una permuta no comercial, dado que los flujos de efectivo del inmovilizado entregado respecto del recibido no difieren.

En esta operación no se deriva ningún resultado en la medida en que el valor real de lo percibido sea igual o superior al valor contable de lo entregado. Contablemente, el único efecto es que se da de baja el elemento entregado y se registra el elemento percibido por el mismo valor contable del primero, dado que el valor de mercado del elemento percibido (en nuestro caso, 80.000 €) es superior al valor contable del entregado (en el caso que nos ocupa, 70.000 €).

Por lo que se refiere a los aspectos fiscales, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.5 de la LIS, el elemento recibido se valora a efectos del IS por su valor de mercado, siendo el valor de dicha renta la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

Así, en la determinación de la base imponible de la entidad que interviene en la permuta debe hacerse un ajuste positivo al resultado contable del ejercicio cuando el mismo no contenga el importe de dicha renta, siempre que el valor de mercado de los elementos adquiridos sea superior al valor contable y fiscal de los entregados:

Valor de mercado del elemento recibido .....	80.000 €
Valor contable del elemento entregado .....	70.000 €
Renta generada a efectos fiscales .....	<u>10.000 €</u>

Así, tendremos:

Resultado contable.....	0 €
Resultado fiscal .....	<u>10.000 €</u>
Ajuste extracontable: .....	+ 10.000 €

## Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD

### Pregunta 1

La operación de venta del edificio a doña Isabel Fernández constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio) por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno c) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales los arrendadores de bienes) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apdo. dos b) del art. 4 de la 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).

El artículo 20.uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

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

*Por lo tanto, la transmisión del edificio a doña Isabel Fernández constituye una entrega de bienes sujeta y exenta del IVA, al tratarse de la segunda entrega del local.*

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (LITP y AJD), y el artículo 4.4 de la LIVA, determinadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de transmisión del local quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA dando nueva redacción al artículo 20.dos de la LIVA, de forma que la exención relativa al número 22.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.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por el IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de los casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorata especial. Ciertamente, sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por autorrepercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA). Así, su artículo 8 ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el edificio adquirido por doña Isabel Fernández se va a destinar a ser utilizado en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción (el enunciado indica que doña Isabel realiza la adquisición del edificio para destinarlo a la actividad de alojamiento rural que desarrolla Grupo Los Cinco, SA, constituyendo esta actividad una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA), se cumplen los requisitos para que el transmitente (la sociedad Me Gusta La Fiesta, SA) pueda renunciar a dicha exención.

La opción más favorable será la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente, dado que, de esta forma, la operación quedará sujeta y no exenta del IVA, y el adquirente se podrá deducir la cuota del IVA soportada en la adquisición del local. En cambio, si no se ejercita la renuncia a la exención del IVA, la operación quedará gravada por el concepto TPO del ITP y AJD, y el adquirente no se podrá deducir el impuesto satisfecho en la adquisición del edificio.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, 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 sociedad Me Gusta La Fiesta, SA.

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 sociedad Me Gusta La Fiesta, SA (transmitente) renuncie a la exención del IVA, el sujeto pasivo de la operación será el adquirente del edificio (doña Isabel Fernández).

En cuanto al tipo de gravamen, el artículo 90 de la LIVA dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 %, salvo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la LIVA, resulta aplicable un tipo de gravamen reducido.

A este respecto, el artículo 91.uno.7.º de la LIVA establece que se aplicará el tipo del 10 % a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

Tal y como ha establecido la Dirección General de Tributos (DGT) en las Consultas V1889/2010, de 2 de septiembre (NFC039105), y V1992/2010, de 10 de septiembre (NFC039228), la aplicación del tipo reducido depende de una circunstancia objetiva: la aptitud del edificio objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, lo que viene ligado a la obtención de la correspondiente licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad.

## Pregunta 2

Los servicios de publicidad prestados por un *influencer*, con sede en Andorra, a la entidad Grupo Los Cinco, SA 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 de la 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 (Grupo Los Cinco, SA) 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, dado que no concurren en el presente caso ninguno de los supuestos de exención a los que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa destinataria del servicio, es decir, Grupo Los Cinco, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.uno.2.º a) de la LIVA, dado que el *influencer* no se encuentra establecido en el TAI español.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, de conformidad con lo establecido 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 3

La operación por la cual Grupo Los Cinco, SA arrienda uno de sus alojamientos rurales a una sociedad con sede en Portugal para albergar allí un evento anual que celebra esta empresa 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 realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la 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 apdo. dos b) del art. 4 de la 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).

Ahora bien, en cuanto a la posible exención de la operación, el artículo 20.uno.23.º de la LIVA dispone que estarán exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se

extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles arrendados juntamente con aquellos.

Tal y como establece la DGT (entre otras, en las Consultas V1644/2006, de 31 de julio –NFC023131–, V1248/2006, de 29 de junio –NFC022811–, V0030/2014, de 13 de enero –NFC050092–, V4766/2016, de 10 de noviembre –NFC062719–, y V1651/2018, de 12 de junio –NFC069536–), está sujeto y no exento el arrendamiento cuando el destinatario sea una persona jurídica.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, el tipo impositivo aplicable es el 21 % y, en caso de que se presten servicios propios de la empresa hotelera, resultará aplicable el tipo impositivo del 10 %.

Los servicios complementarios del servicio de hostelería son, entre otros, los servicios de recepción, teléfono, bar, restaurante, custodia de maletas, etc. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores), así como de la urbanización en que está situado.
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

En cuanto al sujeto pasivo, 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 sociedad Grupo Los Cinco, SA.

Por lo que se refiere a la posible forma de recuperación del IVA por parte del empresario obligado a soportarlo (la sociedad con sede en Portugal), cabe señalar que podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas en territorio español a través del procedimiento regulado en el artículo 119 de la LIVA, que establece un régimen especial de devoluciones

a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero establecidos en la Comunidad, islas Canarias, Ceuta o Melilla, disponiendo que los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, pero establecidos en la Comunidad, islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio.

Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a las que se refiere el párrafo anterior deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

- 1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las islas Canarias, Ceuta o Melilla.
- 2.º No haber realizado en el TAI entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:
  - a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA.
  - b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la LIVA.
- 3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de la LIVA.
- 4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el capítulo I del título VIII de la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la LIVA, así como los referidos en este artículo.
- 5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el TAI a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la LIVA. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer

lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en la LIVA.

- 6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del periodo de devolución, se determine reglamentariamente.

Las solicitudes de devolución deberán referirse a periodos no superiores al año natural ni inferiores a tres meses.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un periodo de tiempo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora al que se refiere el artículo 26 de la LGT desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

El desarrollo reglamentario se encuentra regulado en el artículo 31 del RIVA, que dispone que la presentación de la solicitud de devolución se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda.

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

## Pregunta 4

El artículo 8.tres de la LIVA define el concepto «ventas a distancia intracomunitarias de bienes» como aquellas entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:
  - a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de la LIVA.
  - b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.dos.2.º de la LIVA.

Por su parte, el artículo 68.tres b) de la LIVA establece que se entenderán realizadas en el TAI las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el TAI por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual, y se cumplan los siguientes requisitos:

- a') cuando el TAI sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;
- b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

A estos efectos, el artículo 73 de la LIVA dispone que, a los efectos previstos en el artículo 68.tres b) de la LIVA, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Por su parte, el artículo 68.cuatro de la LIVA establece que no se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en el TAI con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final cuando se

trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse la condición de la letra b)').

*Dado que el importe de las ventas realizadas en el año anterior (2021) a particulares sitios en países de la Unión Europea (75.000 €) superó el límite previsto en el artículo 73 de la LIVA (10.000 €), las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas en 2022 no se entenderán realizadas en el TAI, sino en el territorio de llegada de las mercancías.*

En cuanto a cómo y dónde se deben presentar las declaraciones, cabe señalar que el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, introduce tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:

- a) Régimen exterior de la Unión (OSS). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales.
- b) *Régimen de la Unión (OSS). Aplicable a las siguientes operaciones:*
  - Los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a consumidores finales.
  - *Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.*
  - Entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.
- c) Régimen de importación (IOSS). Aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos objeto de impuestos especiales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 *unvicies* de la LIVA, podrán acogerse al régimen especial (régimen de la Unión) los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios

que se consideren prestados en este último a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, así como *los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes* o entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis b) de la LIVA.

El artículo 163 *duovicies* de la LIVA regula las obligaciones formales en el «régimen de la Unión» disponiendo que, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación del empresario o profesional que realice operaciones acogidas a este régimen especial, quedará obligado a:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.uno.2.º de la LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma.
- d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria dentro del plazo de presentación de la declaración.
- e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.  
  
El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
- f) Expedir y entregar factura ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

*El empresario o profesional que considere al Reino de España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.*

## Pregunta 5

El acuerdo de venta de bienes en consignación, regulado en el artículo 9 bis de la LIVA, se define como un acuerdo sobre existencias de reserva que se originan cuando un proveedor

de un Estado miembro de la Unión Europea transfiera unos bienes a un empresario o profesional (comprador) de otro Estado miembro de la Unión Europea que previamente estaban consignados o almacenados en el territorio del Estado miembro de la Unión Europea del comprador.

Para que se considere que en esta transferencia se produce una sola operación (entrega intracomunitaria de bienes y adquisición intracomunitaria de bienes), los sujetos pasivos deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Los bienes deben ser expedidos o transportados por el proveedor o alguien en su nombre para ser adquiridos en un momento posterior por un empresario o profesional, conforme el acuerdo previo existente entre ambos. Se permite que el destinatario de los bienes sea modificado.
- b) El proveedor no debe estar establecido en el país miembro de destino ni tener en el mismo un establecimiento permanente.
- c) Antes de comenzar la expedición o transporte de los bienes, el comprador ha facilitado al proveedor además de su NIF-IVA, su filiación o razón social completa.
- d) El vendedor ha recogido el envío de los bienes tanto en el libro registro como en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- e) La puesta a disposición de los bienes se produce en los 12 meses siguientes a su llegada a destino.

En el caso de incumplimiento de alguno de los requisitos apuntados, se produce una transferencia de bienes, sin que sea posible aplicar esta simplificación. Los incumplimientos y sus excepciones son:

Plazo	Incumplimiento	Excepción
Dentro de los 12 meses	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bienes adquiridos por comprador diferente al inicial</li><li>• Se transportan a país diferente al inicial</li><li>• Destrucción, pérdida o robo de los bienes</li></ul>	El vendedor informa en el libro registro de la novación del adquirente. Este último cumple los requisitos exigidos para aplicar la simplificación
12 meses y 1 día	No se ha producido la transmisión	No se ha tomado posesión de los bienes y estos son devueltos al Estado miembro de la Unión Europea de procedencia. Se debe informar en el libro registro

Por tanto, las características básicas de este acuerdo de venta de bienes en consigna, regulado en el artículo 9 bis de la LIVA, son las siguientes:

- Antes de efectuar el transporte de la mercancía a Portugal, el vendedor tiene los datos sociales de los compradores portugueses en su poder: NIF-IVA portugués, nombre y apellidos, razón social, domicilio, etc.
- En el periodo de liquidación correspondiente (trimestral o mensual), el vendedor consigna en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias el envío.
- Consigna la operación en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- Al realizar el transporte a Portugal por su cuenta, debe estar en posesión de los documentos que justifican el transporte.
- Cuando los adquirentes portugueses tomen posesión del mobiliario, se producirá una entrega intracomunitaria de bienes exenta en España y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta en Portugal.
- El devengo de la operación se produce el 15 del mes siguiente al que los bienes han sido puestos a disposición del adquirente, o bien en la fecha en la que se expida la factura, de ser en un momento anterior.

## Parte 5.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

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

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

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

Por lo que se refiere al importe de los derechos de arancel aplicables, en su caso, a esta operación, cabe señalar que el artículo 203 del CAU regula el ámbito de aplicación y efectos de las mercancías de retorno disponiendo que, previa solicitud del interesado, quedarán exentas de derechos de importación las mercancías no pertenecientes a la Unión que, tras haber sido inicialmente exportadas fuera del territorio aduanero de esta última como

mercancías de la Unión, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en dicho territorio en un plazo de tres años.

El plazo de tres años al que se refiere el párrafo anterior se podrá superar atendiendo a circunstancias especiales.

La exención de derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías se devuelvan en el mismo estado en el que fueron exportadas, y se justificará mediante la información que permita determinar que se cumplen las condiciones para concederse dicha exención.

A estos efectos, el artículo 158 del Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013, establece que se considera que las mercancías se reintroducen en el mismo estado en el que fueron exportadas cuando fuera de la Unión no hayan sido sometidas a un tratamiento o manipulación que altere su presentación o distinto del que sea necesario para su reparación o mantenimiento en buenas condiciones.

Por lo que se refiere al importe del IVA aplicable, en su caso, a esta operación, el artículo 63 de la LIVA regula las reimportaciones de bienes disponiendo que estarán exentas del impuesto las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que fueron exportados previamente cuando se efectúen por quien los hubiese exportado y se beneficien, asimismo, de la exención de los derechos de importación.

En el artículo 18 del RIVA se establecen una serie de requisitos para disfrutar de la exención:

1.º La exención en el IVA se limita a la reimportación de bienes que no fueron objeto de una entrega previa a la exportación, es decir, de bienes que fueron exportados temporalmente, *excluyéndose por tanto las reimportaciones de bienes que hubiesen sido objeto de una exportación definitiva. No obstante, se presume cumplido este requisito cuando los bienes, aun habiendo sido exportados definitivamente, vuelven al territorio IVA:*

- *Al ser rechazados por el destinatario, por defectuosos o no ajustarse a las condiciones del contrato.*
- *Al recuperarse por el exportador por falta de pago o incumplimiento de contrato por el destinatario.*

2.º Asimismo, la exención se condiciona a los siguientes requisitos:

- Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la Unión Europea.
- *Que la reimportación de los bienes se efectúe por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.*

- Que se reimporten en el mismo estado en que salieron sin más demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de la Comunidad.
- Que no hayan recibido trabajos complementarios, salvo los que se efectúen a título gratuito por obligación contractual o los que se realicen en buques o aeronaves cuya entrega o importación estuviese exenta en virtud de la exención en las operaciones asimiladas a las exportaciones e importaciones de bienes cuya entrega en el TAI estuviera exenta.
- Que la reimportación se beneficie de la exención de los derechos de importación o no estuviera sujeta a los mismos.

## Pregunta 2

Como hemos indicado anteriormente, la normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el CAU, 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) 2015/2446 de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013.
- b) Reglamento de ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) 952/2013.

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.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 300.000 euros.

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB Nueva York (*free on board* [franco a bordo]), lo cual implica que el vendedor cumple con su obligación una vez que la mercancía, ya despachada de aduanas para la exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido. Aunque es frecuente que este término se utilice para todo tipo de transporte, en principio, solo está pensado para el transporte mediante un buque.

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 c) del CAU, formará parte del valor en aduana el canon exigido por la empresa americana por el uso de su marca, cuyo importe asciende a 30.000 euros (3.000 unidades  $\times$  10 €/unidad), en la medida en que dicho canon no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

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 Estados Unidos a Algeciras, cuyo importe asciende a 5.000 euros, en la medida en que dicho gasto de transporte no está incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de las 3.000 sillas procedentes de Estados Unidos asciende a 335.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar .....	300.000 €
+ Ajuste canon (art. 71.1 c) del CAU) .....	+30.000 €
+ Ajuste transporte (art. 71.1 e) del CAU) .....	+5.000 €
Valor en aduana .....	<u>335.000 €</u>

## Parte 6.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

De los datos del enunciado se desprende que doña Isabel y don Javier son titulares de unos créditos por unas inversiones efectuadas en su día en la entidad Filatelia Fácil, SA, habiéndoles ingresado la administración concursal el 23,5 % de lo invertido y, por tanto, teniendo pendiente de cobro el 76,5 % restante.

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), que en su apartado 1 establece que «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

Desde esta configuración legal de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la falta de pago por un deudor a su acreedor del importe adeudado no da lugar de forma automática a la existencia de una pérdida patrimonial, dada la consideración de existencia de un derecho de crédito que el acreedor tiene contra el deudor –la sociedad en la que se realizó la inversión–.

Ahora bien, a partir del 1 de enero de 2015, se introduce en la normativa del IRPF una regla especial de imputación temporal para los supuestos de créditos no cobrados. Así, la letra k) del artículo 14.2 de la LIRPF determina lo siguiente:

Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

A su vez, la disposición adicional vigésima primera de la LIRPF determina que:

A efectos de la aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en la letra k) del artículo 14.2 de la LIRPF, la circunstancia prevista en el número 3.º de la citada letra k) únicamente se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir de 1 de enero de 2015.

Por lo que se refiere a la posibilidad de computar en la declaración del IRPF de doña Isabel y don Javier las pérdidas patrimoniales pendientes por las inversiones realizadas y no recuperadas, la contestación a la Consulta de la DGT V1515/2023, de 2 de junio (NFC086215), establece que, en el presente caso –en el que los contribuyentes son titulares de unos créditos en una sociedad concursada– se considerará producida una pérdida patrimonial (respecto a los importes no recuperados de los mismos) cuando concurra, al tratarse del ámbito concursal, alguna de las circunstancias establecidas en la letra k) del artículo 14.2 de la LIRPF, circunstancias que en el presente caso sí se entienden concurrentes con la sentencia del Juzgado Mercantil de 31 de julio de 2023 declarando la conclusión del concurso, por lo que las referidas pérdidas (cuyo importe ascenderá, para cada uno de los cónyuges, a 76.500 €, es decir, el 76,5 % de la inversión realizada) serán imputables al período impositivo 2023 y computables en la declaración del IRPF de este período.

En cuanto a la integración de estas pérdidas en la liquidación del impuesto, será, como pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales, en la base imponible general (desde su consideración como renta general, conforme a lo dispuesto en el art. 45 de la LIRPF), en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la LIRPF, por lo que su incorporación en la declaración del IRPF de 2023 se realizará con esa configuración de pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

## Pregunta 2

La tributación conjunta se regula en los artículos 82 a 84 de la LIRPF, estableciendo el artículo 82 de la LIRPF las modalidades de unidad familiar en los siguientes términos:

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.<sup>a</sup> En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.<sup>a</sup> de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Es criterio de la DGT (entre otras, Consultas V2233/2009, de 6 de octubre –NFC035906–, y V1598/2009, de 6 de julio –NFC034635–) que, en los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto al tratarse del progenitor que convive con aquellos. En los supuestos de guarda y custodia compartida, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

Por tanto, don Jorge no podrá optar por tributar juntamente con su hija menor de edad, dado que el enunciado indica que en la sentencia judicial de divorcio de fecha 27 de diciembre de 2022 se estableció que la guarda y custodia de la hija menor se atribuía a la madre.

Por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar el mínimo por descendientes respecto de su hija menor de edad, cabe señalar que los progenitores que no tienen atribuida la guarda y custodia de los hijos, pero les satisfacen anualidades por alimentos por resolución judicial, podían optar a partir de 2015 por la aplicación del mínimo por descendientes prorrateado por partes iguales, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la LIRPF para las referidas anualidades por alimentos (arts. 64 y 75 de la LIRPF).

No obstante, la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023, dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG 10590/2022 –NFJ089836–), ha establecido que el progenitor que satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos y que no tenga atribuida la guarda y custodia de estos, ni siquiera de forma compartida, aplicará el régimen previsto para las anualidades por alimentos, sin que pueda optar por el mínimo por descendientes.

Así, cuando el importe de las anualidades por alimentos sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, se aplicarán las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general con el fin de limitar la progresividad de las escalas del impuesto (arts. 64 y 75 de la LIRPF).

### Pregunta 3

El artículo 37.1 b) de la LIRPF establece que, cuando la alteración en el valor de patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros (DOUE de 12 de junio), que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:

- a) El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del IRPF.
- b) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del IRPF. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

En el caso que nos ocupa, al no disponer el contribuyente de prueba de que el importe de la transmisión se corresponde con el valor de mercado, es decir, con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes:

- Valor concertado en la transmisión: 1 €/acción.
- El valor del patrimonio neto que corresponde a los valores transmitidos según balance del último ejercicio: 10 €/acción (1.000.000 €/100.000 acciones).
- El 20 % del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios sociales cerrados:

$$(500.000 + 600.000 + 700.000)/3 = 600.000 \text{ €}$$

$$(600.000 \times 100)/20 = 3.000.000 \text{ €}$$

$$3.000.000 \text{ €}/100.000 \text{ acciones} = 30 \text{ €/acción}$$

Por tanto, la ganancia de patrimonio obtenida por don Javi en el ejercicio 2023 asciende a 145.000 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Valor de transmisión (5.000 acciones × 30 €) .....	150.000 €
Valor de adquisición (5.000 acciones × 1 €) .....	5.000 €
Ganancia de patrimonio .....	145.000 €

## Pregunta 4

Los rendimientos del trabajo se regulan en los artículos que van del 17 al 20 de la LIRPF.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la LIRPF, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular:

- Los sueldos y salarios.
- Las prestaciones por desempleo.
- Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

- e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

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

Por otra parte, el artículo 43 de la LIRPF regula la valoración de las rentas en especie disponiendo que, con carácter general, la valoración de las rentas en especie se efectuará por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas de valoración. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

La aportación al contrato de seguro colectivo por parte de la empresa tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.1 f) de la LIRPF, que dispone que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de las primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro.

No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos, se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

Por lo que se refiere a la valoración de esta renta en especie, el artículo 43.1.1.º e) de la LIRPF establece que se computará por su importe íntegro, es decir, 2.500 euros.

La prima de seguro de enfermedad abonada por la empresa a la entidad aseguradora constituye un rendimiento del trabajo en especie, al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 42.1 de la LIRPF, a valorar por el coste para el pagador, de acuerdo con lo establecido en la letra d) del artículo 43.1.1.º de la LIRPF. No obstante, el artículo 42.3 c) de la LIRPF dispone que no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

- 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
- 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Dado que la cobertura de enfermedad alcanza al contribuyente y a su cónyuge, el límite exento a que se refiere el artículo 42.3 c) de la LIRPF asciende a 1.000 euros anuales (500 € por don Javier y otros 500 € por su cónyuge), existiendo rendimiento del trabajo en especie por el exceso, es decir, 200 euros.

La prima del seguro de responsabilidad civil, cuyo importe asciende a 1.500 euros/año, constituye un rendimiento del trabajo en especie no sujeto, tal y como establece el artículo 42.2 b) de la LIRPF.

Por último, la cesión del vehículo a don Javier constituye un rendimiento del trabajo en especie para este, dado que se trata de la utilización y obtención de un bien de forma gratuita para fines particulares. Al tratarse de la utilización o entrega de vehículos automóviles, se aplicarán las siguientes normas de valoración:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
- En el supuesto de uso, el 20 % anual del coste a que se refiere el párrafo anterior.
- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

Además, el artículo 48 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, regula la reducción de la valoración de los rendimientos del trabajo en especie derivados de la cesión de uso de vehículos automóviles eficientes energéticamente señalando que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles resultante de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra b) del número 1.º del artículo 43 de la LIRPF se reducirá en un 30 % cuando se trate de vehículos eléctricos de batería.

En consecuencia, por el uso del vehículo, existe una renta en especie de 3.024 euros ( $54.000 \times 20 \% \times 40 \% \times 70 \%$ ).

## Parte 7.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

#### Apartado 1

El artículo 153.1 del RGAT dispone que corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, entre otros supuestos, cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal.

En este caso, la Administración tributaria realizó sendos requerimientos para la presentación de la autoliquidación del IVA (modelo 303) referida al tercer y cuarto trimestres del año 2022, así como otros dos requerimientos para la presentación de la autoliquidación del IRPF (modelo 100) referida a los ejercicios 2021 y 2022.

Sin embargo, por lo que se refiere al IVA, el modelo 036 de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores se presentó en fecha 1 de octubre de 2022, por lo que la Administración no debió requerir la presentación de la autoliquidación del IVA (modelo 303) referida al tercer trimestre del año 2022, toda vez que la actividad comenzó a ejercerla el 1 de octubre de 2022.

En cuanto al resto de procedimientos de control de presentación de autoliquidaciones (IVA del cuarto trimestre de 2022 e IRPF de los ejercicios 2021 y 2022), la actuación de la Administración es correcta.

#### Apartado 2

Por lo que se refiere al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IVA (modelo 303) del tercer trimestre de 2022, don Jorge presentó un escrito en el registro electrónico de la Agencia Tributaria en fecha 16 de noviembre de 2023 indicando que no está obligado a presentar el IVA del tercer trimestre de 2022, ya que la actividad comenzó a ejercerla el 1 de octubre de 2022.

Por tanto, tal y como establece el artículo 153.6 b) del RGAT, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.

Por lo que se refiere al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IVA (modelo 303) del cuarto trimestre de 2022, el artículo 153.6 d) del RGAT dispone que el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará, entre otras formas, por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.

En este caso, el procedimiento terminó por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde su inicio sin haberse notificado resolución que le pusiera fin. Dado que el procedimiento se inició el 30 de septiembre de 2023, la caducidad del mismo se produjo el 31 de diciembre de 2023.

La caducidad del procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones conlleva que las actuaciones realizadas en el mismo no interrumpan la prescripción, tal y como dispone el artículo 104.5 de la LGT.

Por lo que se refiere al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IRPF (modelo 100) del ejercicio 2021, el enunciado indica que el 20 de noviembre de 2023 don Jorge presentó la declaración del IRPF de 2021 con un resultado a ingresar de 950 euros, procediendo al ingreso de dicho importe.

Por tanto, tal y como establece el artículo 153.6 a) del RGAT, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará por la presentación de la autoliquidación omitida.

En cuanto al procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones iniciado, relativo al IRPF (modelo 100) del ejercicio 2022, el enunciado indica que el 26 de diciembre de 2023 se le notifica una propuesta de liquidación relativa al concepto IRPF 2022, y con la notificación de dicha propuesta se inicia un procedimiento de comprobación limitada.

Por tanto, tal y como establece el artículo 153.6 c) del RGAT, el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

### Apartado 3

En este caso, el procedimiento terminó por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde su inicio sin haberse notificado resolución que le pusiera fin. Dado que el procedimiento se inició el 30 de septiembre de 2023, la caducidad del mismo se produjo el 31 de diciembre de 2023.

La caducidad del procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones conlleva que las actuaciones realizadas en el mismo no interrumpan la prescripción, tal y como dispone el artículo 104.5 de la LGT.

En consecuencia, dado que el 15 de enero de 2024, una vez producida la caducidad del procedimiento, don Jorge presenta la autoliquidación del cuarto trimestre de IVA de 2022 con un resultado a ingresar de 2.500 euros, procediendo al ingreso de dicho importe, al no haber mediado requerimiento previo de la Administración, resultarán exigibles los recargos por declaración extemporánea a los que se refiere el artículo 27 de la LGT:

- 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.

En el caso que nos ocupa, el recargo será del 1 % más otro 1 % adicional por cada uno de los 11 meses completos de retraso con que se presenta la autoliquidación respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso (el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al IVA del periodo 4T/2022 finalizó el 30 de enero de 2023, y la autoliquidación extemporánea se presenta en fecha 15 de enero de 2024), con lo que resultará un recargo del 12 %.

## Pregunta 2

### Apartado 1

Con la presentación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2021 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.

Por tanto, la fecha de inicio del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación será el 20 de junio de 2022 (fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF de 2021), mientras que la fecha de finalización del referido procedimiento será el 23 de septiembre de 2022 (fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada).

## Apartado 2

El artículo 104.1 de la LGT establece que, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo en que debe notificarse la resolución de un procedimiento, este será de seis meses.

El plazo se contará, en los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

Dado que la normativa reguladora del procedimiento de comprobación limitada no fija plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento, el plazo máximo será de seis meses.

El enunciado del supuesto indica que el inicio del procedimiento de comprobación limitada se notificó en fecha 23 de septiembre de 2022 (mediante comparecencia en la sede electrónica de la AEAT) y también en fecha 26 de septiembre de 2022 (en su despacho).

A estos efectos, cabe señalar que el artículo 3.3 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito la AEAT, dispone que, si la AEAT llegara a practicar la notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

Por lo tanto, habiéndose iniciado el procedimiento de comprobación limitada en fecha 23 de septiembre de 2022 (la primera de las notificaciones efectuadas), la fecha límite para finalizar el mismo sería el 23 de marzo de 2023.

El artículo 104.2 de la LGT establece que los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

El artículo 102.5 del RGAT dispone que, a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

A estos efectos, el artículo 104 del RGAT regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración estableciendo en su letra e) que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria el retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

El enunciado indica que la propuesta de liquidación fue finalmente notificada en fecha 18 de enero de 2023, tras un intento de notificación de fecha 13 de enero de 2023, por lo que cabe computar una dilación de cinco días naturales por el periodo comprendido entre el 14 de enero de 2023 (el día siguiente al de realización del intento de notificación) y el 18 de enero de 2023 (día en que la notificación se produjo).

Por lo tanto, habiéndose notificado el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF de 2021 en fecha 23 de septiembre de 2022, teniendo en cuenta el plazo máximo de seis meses en que debía notificarse la resolución, así como los cinco días de dilación por causa no imputable a la Administración, el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento de comprobación limitada finalizaba en fecha 28 de marzo de 2023.

El artículo 104.2 de la LGT establece que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

En el caso que nos ocupa, se entiende cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento con la realización de un intento de notificación, hecho que se produjo el 24 de marzo de 2023.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada ha concluido dentro del plazo máximo de resolución establecido legalmente.

### Apartado 3

El artículo 125.4 del RGAT establece que, cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación limitada por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la LGT. A efectos del cálculo de los intereses de demora, no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RGAT y que se produzcan en el curso de dicho procedimiento.

A estos efectos, el artículo 31.2 de la LGT establece que, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de *seis 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 la que se ordene el pago de la devolución*.

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

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 impuesto sobre la renta de no residentes 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 seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis 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 impuesto sobre la renta de no residentes 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 2021 finalizó el 30 de junio de 2022, el plazo de seis meses del que disponía la Administración para devolver sin intereses de demora finalizó el 30 de diciembre de 2022, por lo que procederá el abono de intereses de demora a favor del obligado tributario por el periodo de tiempo comprendido entre el 31 de diciembre de 2022 y el 22 de marzo de 2023, si bien no procede el abono de intereses de demora por el periodo de dilación por causa no imputable a la Administración al que se refiere el artículo 104 del RGAT, de cinco días de duración, por el periodo comprendido entre el 14 de enero de 2023 y el 18 de enero de 2023.*

Por último, cabe señalar que la base de cálculo de los intereses de demora ascenderá a 100 euros (el importe de la devolución reconocida).

## Apartado 4

El artículo 140 de la LGT regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada disponiendo el apartado 1 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.

## Parte 8.<sup>a</sup>

### Pregunta 1

#### Apartado 1 a)

El artículo 167.3 de la LGT establece que contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

## Apartado 1 b)

El enunciado indica que la liquidación fue recibida y no recurrida respecto de la declaración del IRPF 2018, por lo que no podría prosperar la alegación relativa a la falta de notificación de la liquidación.

El hecho de que la notificación del inicio del procedimiento de verificación de datos no se haya practicado de acuerdo con lo establecido en la LGT no es un motivo de oposición contra la providencia de apremio (al haberse practicado la notificación en un domicilio distinto de su domicilio fiscal, solo estaba legitimada para recibir la notificación doña Bárbara, y no un empleado de la sociedad Grupo Los Cinco, SA).

Por otra parte, tal y como establece la doctrina administrativa y la jurisprudencia, dentro de un procedimiento de verificación de datos pueden sustanciarse discrepancias jurídicas, si bien han de ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria.

En el enunciado se indica que en la liquidación del IRPF de 2018 se discutía esencialmente su carácter de residente en España y la imputación de rentas individuales obtenidas en ese ejercicio por dividendos de la propia sociedad familiar, habiéndose tramitado un procedimiento de verificación de datos.

Por tanto, resulta a todas luces claro que la cuestión controvertida debió sustanciarse dentro de un procedimiento de comprobación limitada o inspección, pero no en el seno de un procedimiento de verificación de datos, y ello determina que es nulo de pleno derecho, como nula de pleno derecho es la liquidación tributaria de él dimanante, al haberse seguido como procedimiento distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador.

Por tanto, la alegación relativa a la anulación de la liquidación sí que podría prosperar, a la vista de la información puesta de manifiesto en el caso.

## Apartado 2

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, 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 la 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 doña Bárbara interpone recurso de reposición contra la providencia de apremio solicitando la suspensión ofreciendo como garantía un bien inmueble cuyo valor de mercado libre de cargas es de 600.000 euros, el órgano de recaudación de la AEAT deberá proceder al archivo de la solicitud de suspensión y a su notificación a la interesada.

## Apartado 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 65.5 de la LGT, se trata de una solicitud de aplazamiento formulada en periodo ejecutivo de pago, por lo que la Administración tributaria podrá continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento, si bien deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

## Pregunta 2

### Apartado 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 97 de la LIRPF, para poder acogerse a este beneficio fiscal de fraccionar el pago resultante del IRPF en dos plazos (el primero, del 60 % de su importe, en el momento de presentar la declaración, y el segundo, del 40 % restante, en el plazo determinado por el Ministerio de Hacienda), 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.

Los contribuyentes podrán efectuar la domiciliación bancaria de la deuda tributaria resultante de la declaración de IRPF con sujeción a los requisitos y condiciones reglamentariamente establecidas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 38.3 del RGR, en aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a este recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el pago mediante domiciliación bancaria.

En el caso que nos ocupa, el primer plazo no se cargó en cuenta debido a un error cometido por el contribuyente en la consignación del número de cuenta bancaria, por lo que no resulta aplicable lo establecido en el artículo 38.3 del RGR, debiéndose exigir al obligado al pago los correspondientes recargos, intereses de demora y sanciones.

El enunciado indica que el 7 de julio de 2023 el contribuyente efectuó el ingreso del primer plazo por importe de 6.000 euros (el 60 % de 10.000 €).

El artículo 62.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, establece que la falta de ingreso en plazo de la primera fracción determinará el inicio del periodo ejecutivo para el importe total autoliquidado.

De conformidad con lo establecido en el artículo 161 de la LGT, el periodo ejecutivo se inicia en fecha 2 de julio de 2023, es decir, el día siguiente al de finalización del plazo establecido por la normativa del IRPF para el ingreso, y determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de la LGT, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

El artículo 167.1 de la LGT dispone que el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia de apremio notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de la LGT y se le requerirá para que efectúe el pago.

Tal y como establece el artículo 28 de la LGT, los recargos del periodo ejecutivo son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario (en este caso, la deuda no ingresada en periodo voluntario asciende a 10.000 €).

El recargo de apremio reducido será del 10 % y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

Por tanto, el importe por el que la AEAT le ha de requerir el ingreso, desglosando los conceptos (principal, recargos, intereses, sanciones, etc.) e importes procedentes, ascenderá a 5.000 euros, tal y como se indica a continuación:

Principal (10.000 € – 6.000 €) .....	4.000 €
Recargo apremio reducido (10% × 10.000 €).....	1.000 €
Intereses de demora.....	0 €
Sanción.....	0 €
Importe total a ingresar .....	<u>5.000 €</u>

## Apartado 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 62.5 de la LGT, una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

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

El enunciado indica que la providencia de apremio por el IRPF 2022 fue notificada en fecha 11 de agosto de 2023, por lo que el pago de la deuda tributaria deberá realizarse en el periodo comprendido entre el 11 de agosto de 2023 (fecha de recepción de la notificación) y el 20 de agosto de 2023 (en caso de que no fuera hábil, hasta el inmediato día hábil siguiente).

## Apartado 3

El artículo 173.1 a) de la LGT establece que el procedimiento de apremio termina con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de la LGT, la cual engloba los siguientes componentes:

- El importe de la deuda no ingresada.
- Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.



- c) Los recargos del periodo ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

Tal y como se ha indicado anteriormente, el importe que don Javi García deberá ingresar para que la deuda por el IRPF de 2022 quede completamente extinguida asciende a 5.000 euros, con el siguiente desglose por conceptos (principal, recargos, intereses, sanciones, etc.):

Principal (10.000 € – 6.000 €) .....	4.000 €
Recargo apremio reducido (10% × 10.000 €) .....	1.000 €
Intereses de demora .....	0 € (*)
Sanción .....	0 € (**)
Importe total a ingresar .....	5.000 €

- (\*) Tal y como establece el artículo 28.5 de la LGT, cuando resulte exigible el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.
- (\*\*) De conformidad con lo establecido en el artículo 191 de la LGT, constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, *salvo que proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161 de la LGT* (cosa que ocurre en el caso que nos ocupa, dado que el 2 de julio de 2023 se inició el periodo ejecutivo), por lo que no se habrá cometido la infracción tributaria a que se refiere este artículo.

## Pregunta 3

### Apartado 1

En este caso, resultaría aplicable el presupuesto de hecho contenido en el 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.*

### Apartado 2

Por un lado, se debe exigir responsabilidad a doña Isabel Fernández, al tratarse de la administradora única y representante de la sociedad Grupo Los Cinco, SA en la escritura pública otorgada ante notario en virtud de la cual la sociedad dona cuatro inmuebles.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad a los cuatro donatarios: doña Isabel Fernández, que recibe una vivienda valorada en 1.000.000 de euros, y los tres hijos (Bárbara, Jorge y Javi), que reciben una vivienda cada uno valoradas en 500.000 euros.

### Apartado 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT, la responsabilidad solidaria alcanzará al 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, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

El enunciado indica que la liquidación correspondiente al IS asciende a 238.000 euros, mientras que la correspondiente al IVA asciende a 457.000 euros, lo que hace un importe conjunto de 695.000 euros (238.000 € + 457.000 €).

Dado que ambas liquidaciones no fueron ingresadas y ya se ha iniciado el procedimiento de apremio respecto de las mismas, a dicho importe (695.000 €) habría que añadir el recargo de apremio ordinario correspondiente a cada liquidación (el 20 % de 695.000 €, es decir, 139.000 €), así como el interés de demora del periodo ejecutivo.

Por lo que se refiere a los tres hijos de doña Isabel Fernández (Bárbara, Jorge y Javi), que reciben una vivienda cada uno de ellos valorada en 500.000 euros, si bien el importe de la deuda tributaria que Grupo Los Cinco, SA tiene con la AEAT asciende a 695.000 euros (más el correspondiente recargo de apremio ordinario, que asciende a 139.000 €, y los intereses de demora del periodo ejecutivo), la responsabilidad tiene como límite el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que en este caso asciende a 500.000 euros.

Por lo que se refiere a la propia Isabel Fernández, que recibe una vivienda valorada en 1.000.000 de euros, la responsabilidad alcanzará al 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 (695.000 €, más el correspondiente recargo de apremio ordinario, que asciende a 139.000 €, y los intereses de demora del periodo ejecutivo), al ser dicho importe inferior al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, que en este caso asciende a 1.000.000 de euros.

### Apartado 4

La derivación de responsabilidad podría iniciarse a partir del momento en el que se realice alguna actuación que suponga la ocultación o transmisión de bienes o derechos de Grupo Los Cinco, SA con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.



En el caso que nos ocupa, esa actuación se produce en el momento en que doña Isabel Fernández, obrando en representación de Grupo Los Cinco, SA, dona mediante escritura pública otorgada ante notario los cuatro inmuebles, es decir, a partir del 2 de enero de 2023 (cabe señalar, asimismo, que en ese momento ya se habían iniciado las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación respecto de Grupo Los Cinco, SA; según el enunciado, dichas actuaciones inspectoras se iniciaron en septiembre de 2022).