



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 15 de abril de 2024 [BOE de 19 de abril de 2024]).

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 15 de abril de 2024 (BOE de 19 de abril). 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: dictamen; prueba; inspectores; Hacienda; Estado.

Publicado: 04-03-2025



Supuesto práctico

Enunciado

I. Planteamiento

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

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

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

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

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 8 de noviembre 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 los 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

Don Antonio Ventura, farmacéutico de profesión, es el titular de una oficina farmacéutica, adquirida mediante traspaso en 2014, en la que continúa ejerciendo dicha actividad en la actualidad.

Don Antonio Ventura y su cónyuge, doña Isabel Bueno, con una dilatada experiencia profesional en el ámbito de la enología, deciden constituir la sociedad Inversiones Buenaventura, SA, una entidad mercantil constituida e inscrita en el Registro Mercantil en 2019, con domicilio social en Vigo, y cuyo capital social pertenece al 50 % a cada uno de los cónyuges.

Por otra parte, Inversiones Buenaventura, SA ha constituido una serie de sociedades, cuyo capital social le pertenece íntegramente:

- Productos de Laboratorio, SA. Entidad cuyo objeto social es la comercialización de material de laboratorio y que se constituye en 2020. El negocio consiste en la importación de material de laboratorio que posteriormente se comercializa tanto en España como en otros países. Esta sociedad tiene varios trabajadores, François Moreau, ciudadano francés, y don Prudencio Ochoa, que realiza labores administrativas, así como dos ingenieros químicos y un comercial, que ha contratado recientemente.
- Vermuts Bueno, SL. Entidad cuyo objeto social es la producción y comercialización de distintos tipos de bebidas alcohólicas. Si bien la intención inicial era constituir una sociedad para la producción de un vermut de marca propia, la sociedad

realiza la comercialización de otro tipo de bebidas alcohólicas aprovechando la experiencia profesional de doña Isabel Bueno.

- Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL. Entidad cuyo objeto social es realizar todo tipo de operaciones relacionadas con la actividad inmobiliaria, y cuyo capital social es propiedad en su totalidad de Inversiones Buenaventura, SA.
- Buenaventura Sunglass, SA. Entidad cuyo objeto social es la comercialización de gafas de sol, y cuyo capital social es propiedad en su totalidad de Inversiones Buenaventura, SA. Esta sociedad es la que ha acumulado mayores problemas financieros y pérdidas, y tiene un volumen relevante de deudas. La sociedad tiene un punto de venta en Madrid, en un local comercial que tiene alquilado, así como un inmueble en propiedad que se utiliza como almacén.

El matrimonio tiene tres hijos, Jaime de 23 años, Diego de 18 años, y Paloma, que ha sido adoptada, y que tiene 2 años, y una discapacidad del 35 %. Los tres descendientes residen con sus padres en el domicilio familiar de Vigo, al que también se traslada el padre de don Antonio, don Paco Ventura, en abril de 2024.

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

El padre de doña Isabel Bueno, don Manuel Bueno, ha fallecido recientemente. Don Manuel Bueno había redactado testamento reconociendo el derecho al usufructo de un tercio de sus bienes a su viuda, doña María Figueroa, instituyendo como heredera universal a su hija, doña Isabel Bueno.

Don Manuel Bueno había sido objeto de un procedimiento de inspección antes de su fallecimiento, quedando pendientes de pago la cuota e intereses derivados de las actas de inspección, así como la correspondiente sanción. Además, unos días antes de fallecer, le fue notificado a don Manuel Bueno el acuerdo de inicio de una derivación de responsabilidad.

Don Manuel Bueno era accionista de la sociedad Bueno y González, SL, con el 40 % de la participación del capital social, correspondiendo el otro 60 % a don Joaquín González. Tras el fallecimiento de don Manuel Bueno, se acuerda proceder a la disolución y liquidación de dicha sociedad, nombrándose liquidador a don Joaquín González. Concluida la liquidación, don Joaquín González somete a la aprobación de la Junta General el balance final y el proyecto de división entre los socios del activo resultante, adoptándose el acuerdo aprobatorio con los votos a favor de Joaquín González.

Se pide:

1. De las obligaciones tributarias descritas en el enunciado, ¿cuáles se transmiten en el momento de la sucesión?
2. ¿A quiénes se transmitirán las obligaciones tributarias pendientes de don Manuel Bueno?
3. ¿Qué opciones tienen los sucesores de don Manuel Bueno si no conocen claramente cuál es la situación patrimonial del fallecido?
4. ¿En qué momento se extinguirá la personalidad jurídica de Bueno y González, SL?

Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

La Inspección se persona el día 9 de enero de 2023 en la oficina de farmacia notificando el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IRPF, periodos 2020 y 2021, y alcance parcial limitado a la comprobación de los rendimientos de la actividad económica, con una duración de 18 meses.

Las actuaciones se entienden con don Antonio Ventura, presente en el local, al que se le notifica el inicio de las actuaciones.

Los funcionarios examinan el local que consta de una zona abierta al público, y un despacho delimitado, donde se encuentra el ordenador en el que se lleva la contabilidad de la actividad, y que se encuentra cerrado con llave.

Durante las actuaciones en el local, los funcionarios encuentran una libreta donde figuran anotadas todas las ventas del periodo 2021 y verifican que no coinciden con las declaradas.

El señor Ventura se niega a aportarlo voluntariamente, y los funcionarios proceden a adoptar medidas cautelares.

El día 30 de enero de 2023 se notifica el acuerdo de ratificación de medidas cautelares. El día 12 de febrero, los representantes de Antonio Ventura presentan alegaciones, manifestando que se ha producido una lesión al derecho a la intimidad de su representado. Dichas alegaciones son inadmitidas por la Inspección por estar realizadas fuera de plazo.

Durante la instrucción del procedimiento, se le requiere al señor Ventura que aporte los libros registro de ingresos y gastos de la actividad de los periodos objeto de comprobación.

Tras la notificación de tres requerimientos, el señor Ventura se niega a aportar la documentación.

A la vista de la información obtenida respecto al periodo 2021, el actuario decide determinar las ventas del periodo 2020 a través del método de estimación indirecta.

Finalizadas las actuaciones, el obligado suscribe actas en disconformidad el día 20 de marzo de 2024. Las actas incoadas se acompañan de un informe en relación con la aplicación del método de estimación indirecta que incluye las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta y la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.

El día 7 de junio de 2024 se le notifica el acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta.

El obligado interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo.

Transcurridos seis meses, el tribunal resuelve estimando la existencia de defectos formales y ordenando la retroacción de las actuaciones.

Se pide:

1.

- a) En caso de que Antonio Ventura niegue el acceso al local, que no tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, ¿tiene la Inspección facultades para acceder?, ¿qué documentación necesita? Justifique su respuesta.
- b) Teniendo en cuenta que el despacho tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, ¿tiene la Inspección facultades para acceder al mismo?, ¿qué documentación necesita? Justifique su respuesta.

2.

- a) ¿Qué tipo de medidas cautelares se pueden adoptar y qué condiciones o límites, materiales o temporales, tienen?
- b) ¿Presentaron los representantes del Sr. Ventura las alegaciones a las medidas cautelares en plazo?

3.

- a) ¿Es correcto el contenido del informe sobre la aplicación del método de estimación indirecta?

- b) ¿La estimación indirecta puede referirse exclusivamente a las ventas del Sr. Ventura?
4. Recibida la resolución de la reclamación económico-administrativa, ¿de qué plazo dispone la Inspección para la finalización del procedimiento?

Parte 3.^a Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades

Pregunta 1

La sociedad Buenaventura Sunglass, SA, constituida el 1 de marzo de 2020, como consecuencia de la mala marcha de sus negocios, ha acumulado desde su constitución las siguientes bases imponibles negativas para el importe neto de la cifra de negocios que se indica:

Ejercicio	Importe neto de la cifra de negocios	Importe base imponible negativa
2020	–	100.000
2021	150.000	200.000
2022	350.000	120.000

Las participaciones de la sociedad Buenaventura Sunglass, SA fueron adquiridas por Inversiones Buenaventura, SA el 3 de julio de 2021 y, hasta ese momento, dicha sociedad con otra denominación social no había desarrollado ninguna actividad, debiéndose las pérdidas obtenidas fundamentalmente al gasto por el alquiler del local comercial.

En el ejercicio 2023 ha obtenido una base imponible positiva previa a la compensación de bases imponibles negativas por importe de 200.000 euros.

Se pide:

En relación con la declaración del IS del ejercicio 2023, se debe analizar y contestar a las cuestiones siguientes:

- a) Importe de la base imponible después de la compensación de bases imponibles negativas teniendo en cuenta que Buenaventura Sunglass, SA quiere ejercer su derecho a compensar el máximo posible de acuerdo con el artículo 26.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

- b) Indicar en qué medida la no realización de actividad alguna con anterioridad a la compra de las participaciones supone alguna limitación respecto del derecho a compensar las bases imponibles negativas acreditadas.

Pregunta 2

Doña Isabel y don Antonio han recibido una oferta de inversión a través de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL, de la que los aspectos más relevantes son los siguientes:

- Compra de un hotel, con el inmueble que ocupa y todos los demás activos afectos, que se encuentra actualmente en explotación en el país No Es de Este Mundo.
- En No Es de este Mundo, país eminentemente turístico, los beneficios obtenidos por este tipo de establecimientos pagan un impuesto de análoga naturaleza al IS al tipo nominal del 5 %.
- No Es de Este Mundo y el Estado español no tienen firmado convenio para evitar la doble imposición.
- El beneficio esperado que se obtendrá de la explotación del hotel, de acuerdo con el estudio de rentabilidad de la oferta de inversión, asciende a 100.000 euros.

Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL tributa en el régimen general del IS al tipo impositivo del 25 %.

Se pide:

Suponiendo que la compra del hotel se realizara el 1 de enero de 2024, conteste a las siguientes dudas que tienen doña Isabel y don Antonio respecto de esta inversión relativas al ejercicio 2024:

- a) Indique razonadamente el mecanismo de corrección de la doble imposición internacional que podría aplicar en el IS Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.
- b) En su caso, indique cuál será la cuantía del beneficio fiscal para evitar la doble imposición que podría aplicarse Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.

Pregunta 3

La sociedad Productos de Laboratorio, SA ha aprovechado el conocimiento sobre el sector del laboratorio de su trabajador François Moreau, y ha contratado a dos ingenieros

químicos para que, con la ayuda de François, investiguen y desarrollen nuevos modelos de pipeta y de bureta que den respuesta a los problemas que se están detectando en el sector.

Con los dibujos de los nuevos instrumentos ya ultimados, la sociedad decide registrar el dibujo de la nueva pipeta en la Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea. Se plantea ceder los dibujos a dos grandes fabricantes de material de laboratorio residentes en Japón y Seychelles, teniendo este último territorio la consideración de jurisdicción no cooperativa en el momento de la cesión.

Se pide:

¿Podía afectar positivamente (minorar) a la base imponible de la sociedad Productos de Laboratorio, SA la cesión de los dibujos que se plantea?

Pregunta 4

Debido a los buenos resultados alcanzados con la cesión de los dibujos de los nuevos instrumentos de laboratorio, la sociedad Productos de Laboratorio, SA ha decidido ampliar su actividad y desarrollar un proyecto de investigación y desarrollo para mejorar de forma sustancial los productos preexistentes utilizados en los laboratorios.

Los gastos de investigación y desarrollo del ejercicio son los siguientes:

- Salario de los dos ingenieros químicos dedicados en exclusiva a este proyecto: 70.000 euros.
- Desplazamiento y formación de los ingenieros en las instalaciones de fabricante cesionario situado en Japón: 7.000 euros.
- Suministros para la actividad investigadora: 5.000 euros.
- Personal de administración y comercial: 40.000 euros.

La sociedad ha adquirido al inicio del ejercicio una maquinaria para el nuevo laboratorio por un importe de 300.000 euros. Se amortiza contablemente al 10 %.

Se pide:

Importes a integrar en la base de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como el porcentaje aplicable a cada uno de los

importes. En el caso de que algún gasto no pudiera formar parte de la base de la deducción, deberá motivarse su exclusión.

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

Pregunta 1

La entidad Productos de Laboratorio, SA ha realizado importaciones de material de laboratorio acordando con el vendedor un precio sin impuestos de 1.000.000 euros.

Se pide:

De acuerdo con la legislación del IVA, indique quién es el sujeto pasivo en estas importaciones y cómo debe determinar, como regla general, la base imponible de las mismas.

Pregunta 2

El material de laboratorio importado se comercializa de la siguiente forma:

- a) Material por importe de 600.000 euros. Se vende en España a varios empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) Material por importe de 400.000 euros. Se vende a un empresario francés establecido en París, inmediatamente después de la importación, transportándose los bienes desde España hasta Francia. El empresario francés dispone de un NIF-IVA francés, que ha comunicado a Productos de Laboratorio, SA. Por su parte, Productos de Laboratorio, SA comunica a la Aduana su NIF-IVA español, así como el NIF-IVA del empresario francés, e incluye las operaciones en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Se pide:

Calificar ambas operaciones de venta del material en el IVA: hecho imponible, posibles exenciones y sujeto pasivo.

Pregunta 3

La entidad Productos de Laboratorio, SA tuvo en el año 2023 un volumen de operaciones de 6.750.000 euros.

Se pide:

¿Podría la entidad optar por la inclusión de las cuotas del IVA liquidadas por la Aduana en la autoliquidación correspondiente al periodo en el que reciba el documento en el que conste dicha liquidación?

Pregunta 4

Por otra parte, Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL se dedica a la promoción en nueva construcción de todo tipo de inmuebles, tanto viviendas como oficinas, locales comerciales y naves industriales. Asimismo, realiza numerosas operaciones de compra-venta de inmuebles usados e incluso tiene una importante actividad en el arrendamiento de inmuebles. Por todo ello, a efectos del IVA, se identifican dos actividades económicas, una correspondiente a la promoción y compraventa de inmuebles con una prorrata de deducción provisional en el ejercicio del 65 % y una actividad de arrendamiento cuya prorrata de deducción provisional para 2024 se situó en el 10 %. Las actividades constituyen dos sectores diferenciados de actividad y se ha optado por aplicar en ambos sectores el régimen de prorrata especial. Recientemente adquirió un palacete del siglo XIX para su rehabilitación y venta posterior. El propietario del palacete es una sociedad limitada que lo tenía afecto a una actividad económica. El precio acordado fue de 600.000 euros (sin impuestos).

Se pide:

Indique brevemente, con los datos indicados, los requisitos generales para que dos actividades en régimen general constituyan sectores diferenciados de actividad.

Pregunta 5

Indicar, en relación con la entrega del palacete por parte de la sociedad vendedora, la posible sujeción al IVA, la posible exención, renuncia en su caso y sujeto pasivo de la misma. Posible deducción por parte de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.



Pregunta 6

Indicar si las cuotas del IVA soportadas en la rehabilitación serán deducibles para Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL, teniendo en cuenta que el destino previsible del palacete es su venta como vivienda a un particular que está muy interesado en la misma.

Pregunta 7

Finalmente, dicho particular no formaliza la compra del palacete. El Consejo de Administración de Buenaventura, SL decide vendérselo a Buenaventura Sunglass, SA (sociedad con una prorata de deducción del 100 %). El precio de venta se fija en 1.000.000 de euros. Los precios de mercado de los inmuebles de estas características en la zona se sitúan en 900.000 euros.

Se pide:

Indicar la sujeción al impuesto, la posible exención, renuncia en su caso, sujeto pasivo, base Imponible y tipo de gravamen.

Pregunta 8

En enero de 2024 se concluye la construcción de un bloque de viviendas y locales y se inicia la comercialización de los mismos. Respecto a uno de los locales, ante la falta de demanda, se decide publicitarlo para alquiler.

Se pide:

Explicar brevemente los posibles efectos fiscales en materia del IVA de la decisión.

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

El 10 de marzo de 2023, por la Aduana de Madrid-Coslada, la sociedad Productos de Laboratorio, SA importa en régimen suspensivo de la empresa Alcohol Company Inc. de los Estados Unidos de América 4.000 litros de alcohol totalmente desnaturalizado (código NC 2207.20) en cuatro recipientes paletizados de 1.000 litros cada uno. Dicha empresa está autorizada por la oficina gestora de su domicilio a destinar el alcohol adquirido en el procedimiento de perfeccionamiento fiscal.

La compra se realiza mediante la cláusula Incoterm FOB (puesta a bordo del buque), con salida del mencionado contenedor del puerto de Baltimore (Estados Unidos), en el buque Mercante 1, y la entrada y descarga del mismo en la Unión Europea se hace directamente en el puerto de Algeciras.

Entre los gastos de la anterior adquisición estarían:

- El valor de la transacción, por importe de 10.000 euros que incluye la cláusula Incoterm FOB.
- El valor de los cuatro envases paletizados que se facilitan gratuitamente a la empresa Alcohol Company Inc. por una filial en los Estados Unidos de Productos de Laboratorio, SA.
- El coste del transporte marítimo.
- El seguro del transporte marítimo.
- Los gastos de descarga y almacenaje en el recinto aduanero del puerto de Algeciras.
- El transporte terrestre de la Aduana de Algeciras a la Aduana de Madrid.

En el recinto de la empresa, el mencionado alcohol desnaturalizado será reenvasado en recipientes tipo *spray*, con un contenido de 200 mililitros de dicho alcohol, y etiquetados y agrupados en cajas que contengan 10 recipientes, finalizando su elaboración el 5 de septiembre del 2023 y siendo exportados en su totalidad a Túnez y Argelia antes de finalizar el mes de febrero de 2024.

En el anterior proceso de reenvasado se generan residuos que contienen un grado alcohólico volumétrico del 0,9 % vol., que vende a una empresa de gestión de residuos autorizado por la comunidad autónoma.

El 28 de abril de 2023, por la Aduana de Madrid-Coslada, la sociedad Productos de Laboratorio, SA vuelve a importar de la empresa Alcohol Company Inc. de los Estados Unidos de América 4.000 litros de alcohol totalmente desnaturalizado en cuatro recipientes paletizados de 1.000 litros cada uno. La compra se realiza mediante la cláusula Incoterm FOB (puesta a bordo del buque), con un valor de transacción de 10.000 euros, y el transporte sigue la misma ruta que en el caso anterior.

En este caso, se realiza el despacho aduanero como importación a consumo, declarándose en el correspondiente DUA los 4.000 litros de alcohol totalmente desnaturalizado.

Realizado el despacho aduanero y antes de que la mercancía abandone el recinto de la Aduana, se recibe en el Servicio de Vigilancia Aduanera información confidencial de un

particular señalando que los recipientes paletizados tienen un doble fondo que oculta alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % (código NC 2207 10). Dicha información es puesta en conocimiento de la administradora de Aduanas, procediéndose a las comprobaciones oportunas, que dan como resultado la existencia de un doble fondo en cada uno de los cuatro recipientes que oculta un total de 3.600 litros de alcohol sin desnaturalizar, con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 %, valorados en 70.000 euros, procediéndose a su aprehensión de acuerdo con lo dispuesto en la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

Se pide:

1. Indique los gastos del enunciado a incluir para el cálculo del valor en aduana de la mercancía importada y cuáles no se consideran para dicho cálculo.
2. Indique en qué consiste el régimen suspensivo de impuestos especiales y cuándo se produce su ultimación en el supuesto descrito en el enunciado.
3. Según la legislación de impuestos especiales, ¿en qué consiste el procedimiento de perfeccionamiento fiscal? Indique si se han cumplido los requisitos temporales del procedimiento de perfeccionamiento fiscal.
4. Señale si los residuos alcohólicos descritos en el proceso de reenvasado forman parte del ámbito objetivo del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
5. En el caso de infracción administrativa de contrabando, indique qué consideraciones se tendrían en cuenta en la calificación, así como el importe y graduación de la sanción a imponer.
6. ¿Existe la posibilidad de remunerar monetariamente al particular denunciante por parte de la AEAT? Indique cuál sería su justificación normativa.

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

Pregunta 1

Don Antonio y doña Isabel, de 52 y 50 años, respectivamente, conviven con sus tres hijos en el domicilio familiar.

El hijo mayor del matrimonio, Jaime, de 23 años, compagina sus estudios en la universidad con su trabajo como socorrista para una empresa durante los meses de verano, por lo que percibe unas retribuciones totales de 5.000 euros. Este año, Jaime ha obtenido una

beca pública para cursar sus estudios universitarios por importe de 6.000 euros, destinada a cubrir los costes de la matrícula en la universidad pública en la que estudia.

El hijo mediano, Diego, de 18 años, acaba de comenzar sus estudios universitarios y, además, realiza videotutoriales de su canal de YouTube, por los que percibe ingresos publicitarios. En 2024 se dio de alta en el régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos de la Seguridad Social, y por esta actividad obtuvo unos rendimientos netos de 4.000 euros.

La hija menor, Paloma, de 2 años, tiene reconocido un grado de discapacidad del 35 %, por una deficiencia auditiva, que ha sido convenientemente acreditada a los efectos oportunos. No precisa ayuda de terceras personas ni se trata de una persona de movilidad reducida. Tampoco tiene reconocida ninguna pensión ni ayuda por ello.

Además, en abril de 2024, se traslada a vivir con ellos don Paco, el padre de don Antonio, de 84 años, viudo y perceptor de una pensión de jubilación de 14.000 euros al año, siendo esta la única renta percibida por don Paco.

Don Antonio y doña Isabel, ambos perceptores de rendimientos por importe que determina la obligación de presentar autoliquidación, siempre optan por la modalidad de tributación individual.

Todos y cada uno de los miembros de la familia cumplen con sus respectivas obligaciones de presentar declaración del IRPF cuando están obligados normativamente a ello. No presentan declaración en caso de no ser obligatorio.

Considerando los datos anteriores y los indicados en la información básica común a todos los apartados, relativos a la situación personal y familiar,

Se pide:

Indique cuál es el mínimo personal y familiar de don Antonio y doña Isabel para el periodo 2024, explicando los conceptos que forman parte del mismo y analizando de forma separada la situación de todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar.

Pregunta 2

Apartado a)

Doña Isabel trabajó hasta el 2021 en la entidad El Buen Vino, SA como encargada de las campañas de publicidad.

Le reconocen por sentencia firme de diciembre de 2022 el derecho a percibir, por su antigüedad en la empresa, 6.000 euros correspondientes a los años 2019 y 2020. La empresa le abona esa cantidad el 20 de julio de 2023.

Se pide:

¿Cómo y en qué periodo impositivo tiene que declarar doña Isabel estos ingresos percibidos?

Apartado b)

Además, a doña Isabel no le han abonado los salarios correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2021. Posteriormente, la entidad El Buen Vino, SA fue declarada en concurso de acreedores, por lo que Isabel presentó una demanda reclamando los importes que se le deben. En febrero de 2024, la sentencia del Juzgado de lo Social le reconoce los importes que se le deben, y que se le abonan en abril de 2024.

Se pide:

¿Cómo y en qué periodo impositivo tiene que declarar doña Isabel estos ingresos percibidos?

Pregunta 3

Don Anselmo, amigo de la familia, es un jubilado que percibe, como única renta, una pensión pública de jubilación de la Seguridad Social por importe de 30.000 euros al año.

Don Anselmo ha sido trabajador de banca desde el 1 de enero de 1967 hasta su jubilación el 1 de enero de 2002, tras 35 años de vida laboral ininterrumpida.

Parte de la pensión de jubilación que percibe se corresponde con las aportaciones que don Anselmo efectuó a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el inicio de su vida laboral hasta el 31 de diciembre de 1978, aportaciones que no fueron susceptibles de deducción en la base imponible del IRPF de los años en los que realizó dichas aportaciones, de acuerdo con la legislación vigente en ese momento. Debido al tiempo transcurrido, no conserva los justificantes de esas aportaciones a la mutualidad.

La otra parte de la pensión de jubilación se corresponde con las aportaciones a la Seguridad Social que realizó a partir del 1 de enero de 1979, y que sí pudo deducir del importe de sus rendimientos declarados de los años en los que realizó dichas aportaciones.

Se pide:

- a) ¿Qué tipo de rendimiento percibe don Anselmo en 2024?
- b) En su autoliquidación del IRPF de 2024, ¿qué cuantía integrará en la base imponible don Anselmo?

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

Pregunta 1

Don Jaime, el hijo de don Antonio y doña Isabel, solicita, el 15 de julio de 2023, la rectificación de su autoliquidación del IRPF de 2022 que había presentado un mes antes, el 14 de junio de 2023, al objeto de incorporar como menor valor de transmisión de un inmueble en Ibiza por el que había declarado una ganancia patrimonial, los gastos de notaría ocasionados por la operación de venta. A la luz de la documentación aportada por don Jaime en la solicitud, la Administración determina que, efectivamente, dichos gastos deberían haberse incluido como menor valor de transmisión. Sin embargo, tiene dudas de que el cálculo de la ganancia patrimonial sea correcto. Así, el 3 de septiembre de 2023, la Administración de Vigo le notifica un requerimiento por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada del IRPF de 2022. En el alcance se dispone que el objeto del procedimiento es comprobar la ganancia patrimonial generada por la venta del inmueble de Ibiza. Además, la oficina, al considerarlo relevante para el procedimiento, requiere al contratista que hizo una obra importante en dicho inmueble para que acredite en qué consistió exactamente la reforma y las fechas en las que se efectuó. Tras recabar toda la documentación, la Administración dicta una propuesta de liquidación por la que don Jaime tendría que pagar 8.000 euros. Esta propuesta se notifica el 26 de febrero de 2024. Una semana después, el 5 de marzo, don Jaime presenta un escrito de alegaciones admitiendo que está de acuerdo con parte de la regularización propuesta, por lo que ese mismo día presenta una autoliquidación complementaria del IRPF de 2022 por importe de 6.000 euros, pero indicando que discrepa en relación con los otros 2.000 euros, si bien no aporta ninguna documentación adicional que apoye su argumento.

Se pide:

1. Razone si es correcto el inicio del procedimiento de comprobación limitada y cómo ha de resolver la Administración el procedimiento de rectificación de autoliquidación.

2. Indique motivadamente si es correcta la emisión del requerimiento al contratista de la obra dentro del procedimiento de comprobación limitada.
3. Razone qué tramitación debe dar la Administración al escrito de alegaciones y a la autoliquidación complementaria presentada por don Jaime y cómo ha de resolver el procedimiento de comprobación limitada.

Pregunta 2

Prudencio Ochoa, uno de los trabajadores de Productos de Laboratorio, SA, ante el inminente inicio de la campaña de renta del IRPF 2023, el 19 de marzo de 2024 accede a sus datos fiscales y revisa las nóminas del año 2023, percatándose de que en las correspondientes al tercer trimestre de 2023 se ha retenido un importe superior al debido.

El trabajador procede a comunicárselo a Productos de Laboratorio, SA, que, tras revisar las nóminas, detectan que han realizado un ingreso de retenciones superior al debido en la autoliquidación del modelo 111 del tercer trimestre de 2023.

Con fecha 28 de marzo de 2024, Productos de Laboratorio, SA presenta una solicitud de rectificación del modelo 111 del tercer trimestre del ejercicio 2023.

Este mismo día, además, presenta el modelo 190, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, al darse cuenta de que, por error, no lo habían realizado, y cuyo plazo de presentación finalizaba el 31 de enero de 2024.

El 8 de mayo de 2024 se notifica un requerimiento en el que se requería que se aportasen los justificantes de pago de las nóminas del ejercicio 2023 de Prudencio Ochoa. El día 9 de mayo de 2024 se atiende dicho requerimiento, de forma que la documentación se incluye en un sobre físico y se envía por Correos a la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal de Productos de Laboratorio, SA.

Se pide:

1. ¿Quién está legitimado para solicitar la rectificación y quién tiene derecho a la devolución resultante del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones?
2. En el supuesto que se acuerde la rectificación, ¿la Administración podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación?

3. Con relación a los hechos descritos en el enunciado, ¿alguno está tipificado como infracción tributaria? Indique, en su caso, la infracción, su calificación y cuál sería la sanción que podría implicar la comisión de la infracción.

Parte 8.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Buenaventura Sunglass, SA mantiene deudas tributarias con la Agencia Tributaria por los siguientes importes y conceptos:

- Retenciones del IRPF practicadas a trabajadores: 80.000 euros.
- IVA: 100.000 euros.
- Recargos del periodo ejecutivo: 36.000 euros.

Por tanto, la deuda tributaria total asciende a 216.000 euros. Todas las deudas son firmes y se encuentran en fase de embargo. Por ello, los órganos de recaudación tienen previsto iniciar actuaciones de embargo.

Apartado 1

Indique los conceptos que determinan o integran el alcance o cuantía que debe cubrir el embargo. Indique también los principios o condiciones que debe respetar el embargo de los bienes y derechos de la sociedad deudora.

Apartado 2

En el activo de la sociedad figuran, entre otros, estos bienes:

- Cuentas bancarias: 10.000 euros.
- Existencias: 20.000 euros.
- Créditos de clientes con vencimiento de cuatro meses: 15.000 euros.
- Mobiliario: 15.000 euros.
- Créditos contra socios: 30.000 euros (vencimiento 5 años).



Se pide:

Indique el orden por el que los órganos de recaudación deben proceder al embargo de dichos bienes y derechos, y si puede alterarse.

Apartado 3

Cuando los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria analizan el activo y las operaciones realizadas por la sociedad, advierten que, pocas semanas antes, Buenaventura Sunglass, SA ha transmitido un inmueble a Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL, cuyo capital es propiedad íntegra de Inversiones Buenaventura, SA (propietaria también de Buenaventura Sunglass, SA), por lo que dicho inmueble ya no puede embargarse. La transmisión se valoró por un importe 150.000 euros, que coincide con su valor de mercado.

Los órganos de recaudación consideran que puede haber indicios de una posible responsabilidad tributaria.

Se pide:

Indique cuál sería el fundamento legal de esa posible responsabilidad tributaria, el tipo de responsabilidad, posible responsable y alcance de la responsabilidad (sin tener en cuenta y con independencia de las posibles actuaciones de embargo a las que se refieren los apartados anteriores y sus resultados).

Apartado 4

La Dirección de Buenaventura Sunglass, SA está valorando solicitar del juez competente la declaración de concurso de acreedores.

Se pide:

Indique cómo afectaría la declaración de concurso de acreedores a las actuaciones de embargo de los órganos de recaudación, si se produce antes del inicio de las mismas. Indique cómo afectaría esta declaración de concurso de acreedores a las actuaciones de los órganos de recaudación relativas a una posible declaración de responsabilidad tributaria.

Apartado 5

Si se declarara el concurso de acreedores, indique la clasificación que correspondería a los créditos tributarios antes indicados, frente a Buenaventura Sunglass, SA, a efectos del concurso.

Solución

Parte 1.^a

Apartado 1

El artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), regula los sucesores de personas físicas disponiendo que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

El enunciado indica que, en el momento de fallecimiento de Manuel Bueno, quedaban pendientes de pago la cuota e intereses derivados de unas actas de inspección, así como la correspondiente sanción, por lo que se transmitirá la cuota e intereses derivados de las actas de inspección, pero no la correspondiente sanción.

Por otra parte, el enunciado indica que, unos días antes de fallecer, le fue notificado a Manuel Bueno el acuerdo de inicio de una derivación de responsabilidad. Por tanto, no se transmitirá la obligación del responsable, dado que antes del fallecimiento no se había notificado aún el acuerdo de derivación de responsabilidad (antes del fallecimiento se notificó el acuerdo de inicio de la derivación de responsabilidad).

Apartado 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 39.1 de la LGT, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

Por otra parte, el artículo 127 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación (RGR), regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores disponiendo que, fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 182.3 de la LGT.

El enunciado indica que el padre de doña Isabel Bueno (Manuel Bueno) había redactado testamento reconociendo el derecho al usufructo de un tercio de sus bienes a su viuda, doña María Figueroa, instituyendo como heredera universal a su hija, doña Isabel Bueno.

Por tanto, las obligaciones tributarias pendientes de Don Manuel Bueno se transmitirán a su única heredera universal, su hija Isabel Bueno.

Apartado 3

Se define el «beneficio de inventario» como el derecho concedido por la ley a los herederos para aceptar la herencia, con la potestad de no responder de las obligaciones del finado, sino hasta donde alcance el valor de los bienes hereditarios.

De forma más completa, se define por la doctrina como la facultad que el ordenamiento atribuye al heredero, para que pueda aceptar la herencia, manteniéndola separada de sus propios bienes hasta que se hayan pagado a todos los acreedores conocidos y a los legatarios y para que, apareciendo otros acreedores después de la confusión, solo responda personalmente en la medida en que se haya enriquecido a consecuencia de la sucesión.

La regulación del beneficio de inventario y del derecho de deliberar se recoge como la potestad de todo heredero para aceptar la herencia a beneficio de inventario, aunque el testador se lo haya prohibido (art. 1010, primer párrafo, del Código Civil).

Interesa aceptar la herencia a beneficio de inventario si se conoce o sospecha que el acreedor podía tener deudas o, al menos, deudas que tengan cierta relevancia hasta el punto de que exista el riesgo de que su importe pueda ser superior al del valor de la cuota que en la herencia reciba el heredero, ya que, si en este caso hubiera aceptado pura o simplemente, se encontraría con el problema de que al final respondería de ellas con cargo a sus bienes propios.

Apartado 4

La extinción de la sociedad no se produce sino hasta el momento en el que se han realizado todas las operaciones necesarias para aislarla del tráfico en el que se hallaba inserta y, por ello, dentro del proceso extintivo, han de distinguirse tres momentos diferenciados:

- La disolución, que consiste en la concurrencia de una causa que determina la apertura de la liquidación.
- La liquidación, que es el proceso a través del cual se libera a los socios y al patrimonio social de los vínculos contraídos con motivo de la sociedad.
- La extinción en sentido estricto, que se produce al cierre de la liquidación con la distribución del remanente, si lo hubiere, entre los socios.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la extinción de la personalidad jurídica de Bueno y González, SL se producirá cuando, concluida la liquidación, se aprueba por parte de la Junta General el balance final y el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

Parte 2.^a

Apartado 1

Letra a)

La Inspección de los Tributos sí que tiene facultades para acceder al local. A estos efectos, el artículo 142.2 de la LGT regula la facultad de la Inspección de entrada y reconocimiento de fincas estableciendo que, cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imposables o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la Inspección de los Tributos se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.

Por su parte, el artículo 172.2 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, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el caso que nos ocupa, en caso de que Antonio Ventura niegue el acceso al local, la Inspección de los Tributos precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante.

Letra b)

La Inspección de los Tributos sí que tiene facultades para acceder al despacho. A estos efectos, el artículo 142 de la LGT regula la facultad de la Inspección de entrada y reconocimiento de fincas estableciendo que, cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de la LGT. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada al que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. El acuerdo de entrada incorporado a la solicitud de autorización judicial corresponderá a las autoridades a las que se refiere el apartado anterior.

En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

A estos efectos, el artículo 113 de la LGT regula la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios señalando que, cuando en las actuaciones y en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial.

La solicitud de autorización judicial para la ejecución del acuerdo de entrada en el mencionado domicilio deberá estar debidamente justificada y motivar la finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y periodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial.

En el caso que nos ocupa, en caso de que Antonio Ventura niegue el acceso al local, la Inspección de los Tributos precisará de autorización judicial para acceder al despacho, al tener la consideración de domicilio constitucionalmente protegido.

Apartado 2

Letra a)

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

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

Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

El enunciado indica que, durante las actuaciones en el local, los funcionarios encuentran una libreta donde figuran anotadas todas las ventas del periodo 2021, y verifican que no coinciden con las declaradas.

El señor Ventura se niega a aportarlo voluntariamente, por lo que se podría adoptar una medida cautelar consistente en la incautación de la libreta.

Por otra parte, los funcionarios examinan el local que consta de una zona abierta al público, y un despacho delimitado, donde se encuentra el ordenador en el que se lleva la contabilidad de la actividad, y que se encuentra cerrado con llave, por lo que se podría adoptar una medida cautelar consistente en la incautación del ordenador.

Letra b)

El artículo 181.5 del RGAT dispone que en el plazo improrrogable de cinco días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la medida cautelar, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

El enunciado indica que en fecha 30 de enero de 2023 se notifica el acuerdo de ratificación de medidas cautelares, mientras que, en fecha 12 de febrero de 2023 (una vez transcurrido el plazo improrrogable de cinco días), los representantes de Antonio Ventura presentaron alegaciones, manifestando que se había producido una lesión al derecho a la intimidad de su representado.

Por tanto, cabe concluir que las alegaciones fueron presentadas fuera de plazo.

Apartado 3

Letra a)

El artículo 158 de la LGT regula la aplicación del método de estimación indirecta estableciendo en su apartado 1 que, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

El enunciado indica que las actas en disconformidad incoadas en fecha 20 de marzo de 2024 se acompañan de un informe en relación con la aplicación del método de estimación indirecta que incluye las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta y la situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario, por lo que el contenido del informe sobre la aplicación del método de estimación indirecta no es correcto, dado que el mismo no contiene:

- a) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- b) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

Letra b)

Sí, dado que el artículo 158.4 de la LGT establece que, en caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad, así como que la estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados.

Apartado 4

El artículo 150.7 de la LGT establece que, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la LGT (18 o 27 meses) o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

En el caso que nos ocupa, entendemos que la resolución del tribunal estima que existen defectos formales y ordena la retroacción de las actuaciones porque el contenido del informe al que se refiere el artículo 158 de la LGT es incompleto.

Dado que el enunciado nos indica que las actuaciones inspectoras tienen un plazo máximo de duración de 18 meses y que se iniciaron en fecha 9 de enero de 2023, y dado que, en la fecha a la que se retrotraen las actuaciones inspectoras (20 de marzo de 2024), el periodo que resta es inferior a seis meses, cabe concluir que las actuaciones inspectoras deberán finalizar en el plazo de seis meses, a contar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución del tribunal.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Letra a)

El artículo 26 de la LIS regula la compensación de bases imponible negativas disponiendo que las bases imponible negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

El límite establecido anteriormente no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de la LIS, en los tres primeros periodos impositivos en el que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

Dado que la sociedad Buenaventura Sunglass, SL fue constituida el 1 de marzo de 2020, y en los periodos impositivos 2020, 2021 y 2022 ha acumulado bases imponibles negativas, en el periodo impositivo 2023 no resultará de aplicación la limitación del 70 % de la base imponible previa a que se refiere el artículo 26.1 de la LIS.

Por tanto, la base imponible después de la compensación de bases imponibles negativas, suponiendo que Buenaventura Sunglass, SL quiera ejercer su derecho a compensar el máximo posible de acuerdo con el artículo 26.1 de la LIS, ascenderá a 0 euros:

Base imponible previa	200.000 €
Compensación bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-200.000 €
Base imponible	0 €

Letra b)

El artículo 26.4 de la LIS establece que no podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 % en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los tres meses anteriores a la adquisición.
 - 2.º Realizara una actividad económica en los dos años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara,

en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 % del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los dos años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

- 3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de la LIS.
- 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de la LIS.

En el caso que nos ocupa, concurren los requisitos a los que se refiere el artículo 26.4 de la LIS, lo que supone que la entidad no podrá compensar la base imponible negativa generada en 2020, cuyo importe asciende a 100.000 euros.

Pregunta 2

Letra a)

El artículo 22 de la LIS regula la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente disponiendo que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 %.

En el caso que nos ocupa, el enunciado indica que en No Es de Este Mundo los beneficios obtenidos por este tipo de establecimientos permanentes pagan un impuesto de análoga naturaleza al IS al tipo nominal del 5 % (porcentaje inferior al 10 %), por lo que no resulta aplicable el artículo 22 de la LIS.

Sin perjuicio de lo anterior, sí que resultará aplicable el artículo 31 de la LIS, que regula la deducción para evitar la doble imposición jurídica (impuesto soportado por el contribuyente), estableciendo que, cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.

- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Letra b)

Siendo el importe líquido de las rentas de 95.000 euros, el importe bruto ascenderá a 100.000 euros, dado que el apartado 2 del artículo 31 de la LIS dispone que el importe satisfecho en el extranjero (el 5 % de 100.000 euros, es decir, 5.000 euros) se incluirá en la renta y formará parte de la base imponible:

$$X - 0,05 X = 95.000 \text{ €}$$

$$X = 100.000 \text{ €}$$

Se deducirá la menor de dos cuantías:

- a) 5.000 euros ($100.000 \times 5 \%$), es decir, el importe efectivo satisfecho en el extranjero.
b) 25.000 euros ($100.000 \times 25 \%$), es decir, el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Por lo tanto, en este caso, el importe de la deducción por doble imposición internacional jurídica (art. 31 de la LIS) ascenderá a 5.000 euros.

Pregunta 3

En el caso que nos ocupa, la cesión de los dibujos que se plantea sí que podría afectar positivamente (minorar) a la base imponible de la sociedad Productos de Laboratorio, SA,

al resultar aplicable el artículo 23 de la LIS, que regula una reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, estableciendo que las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y *software* avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 % el resultado del siguiente coeficiente:

- a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 %, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Para la aplicación de esta reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere este artículo, correspondientes a los activos objeto de cesión.

El enunciado señala que Productos de Laboratorio, SA se plantea ceder los dibujos a dos grandes fabricantes de material de laboratorio residentes en Japón y Seychelles, teniendo este último territorio la consideración de jurisdicción no cooperativa en el momento de la cesión.

Dado que uno de los requisitos para la aplicación de esta reducción es que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal (salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas), no resultará aplicable la reducción de la base imponible del artículo 23 de la LIS a la cesión de dibujos al fabricante material de laboratorio residentes en Seychelles, ya que el enunciado indica que dicho territorio tiene la consideración de jurisdicción no cooperativa en el momento de la cesión.

Pregunta 4

El artículo 35 de la LIS regula la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica disponiendo que la realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en los siguientes términos:

1. Concepto de investigación y desarrollo

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que estos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

2. Base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, constando específicamente individualizados por proyectos.

Del anterior concepto genérico de gasto se desprenden las siguientes condiciones para que integre la base de la deducción:

- a) Ha de tener también la consideración de gasto contable, con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o su activación en el inmovilizado intangible. Por tanto, no se consideran las partidas que, aunque se integren en la base imponible, no tengan la consideración de gasto contable, como es el caso de los excesos de amortización fiscal sobre la amortización efectiva contabilizada, en aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización de las inversiones aplicadas a la actividad de investigación y desarrollo.
- b) El gasto debe estar directamente relacionado con dichas actividades y aplicado efectivamente a las mismas. Este requisito parece excluir de la deducción los gastos indirectos que contablemente se deriven de estas actividades.
- c) El lugar de realización por el contribuyente de la actividad de investigación y desarrollo puede ser tanto España como cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. La realización de la actividad en otro lugar no da derecho a la deducción, tanto si la realiza el propio contribuyente como si se encarga a terceros, aun cuando formen parte de un proyecto que en su mayor parte se desarrolle en territorio español.
- d) Los gastos de la actividad deben constar de forma específica individualizados por proyectos. Será, pues, necesario identificar, dentro de los gastos de la empresa, aquellos que son imputables directamente a la actividad de investigación y desarrollo. Si se desarrollan varios proyectos simultáneamente, será necesario, además, individualizar dichos gastos por cada uno de los proyectos.
- e) La deducción se practica en los periodos impositivos en los que se realiza la actividad por el importe de los gastos soportados por el contribuyente en cada uno de ellos, con independencia de que esos gastos puedan activarse como inmovilizado intangible al cierre del ejercicio.

Además de los gastos efectuados en el periodo impositivo por actividades de investigación y desarrollo, adicionalmente también es posible la práctica de la deducción por las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo. Las características de la deducción son las siguientes:

- a) La base de la deducción está constituida por el importe de la inversión realizada. Cuando el inmovilizado sea adquirido a terceros, dicho importe es lo facturado por el vendedor, así como los demás gastos adicionales hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento.
- b) La inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.
- c) Los gastos correspondientes a la amortización derivada de los elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que han generado el derecho a esta deducción también forman parte de la base de deducción general por los gastos del periodo impositivo derivados de la actividad de investigación y desarrollo.
- d) La deducción está condicionada al mantenimiento en el patrimonio del contribuyente de los elementos objeto de la inversión, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil fuese inferior.

Cuando la actividad de investigación y desarrollo esté subvencionada, la base de la deducción se minora en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputadas como ingreso en la base imponible del periodo impositivo, con independencia del periodo impositivo en que se realice la imputación efectiva a resultados consecuencia de la activación contable de esos gastos de investigación y desarrollo.

Igual consideración tienen las subvenciones recibidas para financiar inversiones en elementos del inmovilizado material o intangible (excluidos inmuebles y terrenos).

3. Porcentajes de deducción

- a) El 25 % de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el periodo impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 % sobre el exceso respecto de esta.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 17 % del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

- b) El 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Los elementos en los que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, que se aplique fuese inferior.

Dado que las subvenciones reducen la base de la deducción, para calcular tanto los gastos del periodo impositivo como los gastos de los dos años anteriores deberán reducirse en el importe de las subvenciones que se hayan computado como ingreso en todos esos años.

Si la subvención recibida financia los gastos del personal investigador, a efectos de calcular la deducción adicional sobre dichos gastos, el importe de tales gastos debe reducirse en la subvención percibida tanto a efectos de calcular esta deducción como la deducción por los gastos generales del ejercicio por la actividad de investigación y desarrollo.

En el caso que nos ocupa, la base de deducción asciende a 105.000 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

Año	2024
Amortización activos fijos (maquinaria) $(300.000 \times 10\%)$	30.000 €
Gastos de personal investigador	70.000 €
Suministros actividad investigadora	5.000 €
Total	105.000 € (*)

(*) No formarán parte de la base de la deducción:

1. El gasto por el desplazamiento y formación de los ingenieros en las instalaciones de fabricante cesionario situado en Japón, cuyo importe asciende a 7.000 euros, dado que, cuando el desarrollo de la actividad de investigación y desarrollo sea en el extranjero (siempre que no sea un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo), el importe del gasto asociado a dicha actividad no puede formar parte de la base de la deducción.
2. El gasto de personal de administración y comercial, cuyo importe asciende a 40.000 euros, dado que no pueden formar parte de la base de la deducción los gastos indirectos, como los de estructura general de la empresa o los gastos financieros, ni aquellos otros gastos directos que no sean susceptibles de individualización entre los proyectos o si ese reparto no se ha realizado.

En este caso, suponiendo que se tratase del primer año en el que se realiza un proyecto de investigación y desarrollo, el porcentaje de deducción será del 42 % sobre la totalidad de los gastos incurridos en el periodo, tal y como establece la DGT en la contestación a la Consulta V2027/2007, de 26 de septiembre, por lo que la deducción a practicar ascenderá a 44.100 euros $(105.000 \times 42\%)$.

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el enunciado nos indica que, de los gastos de funcionamiento, 70.000 euros corresponden a personal especializado, procede practicar una deducción adicional del 17 % de dicho importe, por lo que la deducción adicional ascenderá a 11.900 euros ($70.000 \times 17\%$).

Por último, el enunciado nos indica que a principios del año se adquirió una maquinaria para su laboratorio que supuso una inversión de 300.000 euros, por lo que procede deducir el 8 % de dicha inversión, es decir, 24.000 euros ($300.000 \times 8\%$).

Por tanto, la deducción por actividades de investigación y desarrollo de la sociedad Productos de Laboratorio, SA en el ejercicio en cuestión asciende a 80.000 euros ($44.100 + 11.900 + 24.000$).

Parte 4.^a

Pregunta 1

El artículo 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), dispone que serán sujetos pasivos del impuesto, en las importaciones de bienes, quienes realicen las importaciones, considerándose importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- b) Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del impuesto.
- c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.
- d) Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de la LIVA.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86 de la LIVA, el sujeto pasivo de la importación es la entidad Productos de Laboratorio, SA.

Por otra parte, el artículo 83 de la LIVA regula la base imponible en las importaciones de bienes estableciendo que la misma resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por «primer lugar de destino» el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en el que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Pregunta 2

Letra a)

La venta del material importado que se vende en España a varios empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto 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 entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.1.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado 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), sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

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 Productos de Laboratorio, SA.

Letra b)

La venta del material importado a un empresario francés establecido en París, inmediatamente después de la importación, transportándose los bienes desde España hasta

Francia, 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 entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.1.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes que sean objeto de expedición o transporte cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles), en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado 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).

No obstante lo anterior, dicha entrega de bienes estará exenta, de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la LIVA, al tratarse de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro (Francia), en la que el adquirente es un empresario o profesional que dispone de un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España (en nuestro caso, Francia), habiendo comunicado el adquirente dicho NIF al vendedor.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164.uno.5.º de la LIVA (este requisito se cumple, dado que el enunciado indica que Productos de Laboratorio, SA ha incluido las operaciones en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias).

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 Productos de Laboratorio, SA.

Pregunta 3

El artículo 74.1 a) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), dispone que, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del RIVA.

La opción deberá ejercerse mediante la presentación de una declaración censal ante la AEAT durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

El enunciado señala que la entidad Productos de Laboratorio, SA tuvo en el año 2023 un volumen de operaciones de 6.750.000 euros (importe superior a 6.010.121,04 euros, lo que significa que su periodo de liquidación coincide con el mes natural), por lo que sí que podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que reciba el documento en el que conste dicha liquidación.

Pregunta 4

El artículo 9.1.º c) de la LIVA establece que se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

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

En el caso que nos ocupa, la actividad de promoción y compraventa de inmuebles, por un lado, y la actividad de arrendamiento, por el otro, son actividades económicas distintas, dado que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Además, la prorrata de deducción provisional de la actividad de promoción y compraventa de inmuebles es del 65 %, mientras que la prorrata de deducción provisional de la actividad de arrendamiento de inmuebles es del 10 %, por lo que los regímenes de deducción de ambas actividades son distintos, dado que las prorratas de deducción difieren en más de 50 puntos porcentuales.

Pregunta 5

La operación de venta del palacete, efectuada por una sociedad limitada que lo tenía afecto a una actividad económica, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.º de la LIVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial.

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

Ahora bien, esta exención no se aplicará a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación:

- a) Excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- b) Cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto (el art. 20.uno.22.º de la LIVA dispone que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya rehabilitación esté terminada).

Por lo tanto, la operación no estará exenta del IVA, dado que el inmueble va a ser objeto de una rehabilitación por parte del adquirente para venderlo posteriormente.

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 limitada vendedora del inmueble.

Por lo que se refiere a la posible deducción por parte de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL del IVA soportado en la adquisición del palacete, cabe señalar que el inmueble va a ser objeto de una rehabilitación para ser vendido posteriormente (es decir, que se destina a la actividad de promoción y venta de inmuebles), estableciendo el enunciado que se ha optado por aplicar el régimen de prorrata especial.

Por tanto, de conformidad con lo establecido en el artículo 106 de la LIVA, dado que la venta posterior del palacete, una vez efectuada la rehabilitación, está sujeta y no exenta, la misma origina el derecho a la deducción, por lo que la cuota del IVA soportada en la adquisición del palacete resultará íntegramente deducible.

Pregunta 6

De conformidad con lo establecido en el artículo 94.uno de la LIVA, los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el

sujeto pasivo, entre otras operaciones, en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.

Cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA, lo que significa que Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL sí que podrá deducir las cuotas del IVA soportadas en la rehabilitación.

Pregunta 7

De conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, la transmisión del palacete estará sujeta al IVA, dado que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito especial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), 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 apartado 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).

Por otra parte, se trata de una operación no exenta del IVA, ya que el artículo 20.uno.22.º de la LIVA dispone que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya rehabilitación esté terminada.

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 Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.

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

De conformidad con lo establecido en el artículo 18.2 g) de la LIS, se considerarán personas o entidades vinculadas dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.

El enunciado indica que el 100 % de las participaciones de Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL y de Buenaventura Sunglass, SA pertenece a Inversiones Buenaventura, SA, por lo que existe vinculación entre la entidad vendedora del inmueble y la entidad compradora del inmueble.

No obstante lo anterior, esta regla de valoración será aplicable cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata (el enunciado nos indica que aplica el régimen de prorrata especial para cada uno de sus sectores diferenciados) y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Dado que la contraprestación pactada (1.000.000 de euros) es superior al valor normal de mercado (900.000 euros), la base imponible ascenderá a 900.000 euros.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, el artículo 91.uno.1.7.º de la LIVA dispone se aplicará el tipo impositivo 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.

A estos efectos, la Consulta de la DGT V0959/2024, de 30 de abril, dispone que un bien inmueble tiene la consideración de parte de un edificio apta para su utilización como vivienda cuando disponga en el momento de la entrega de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de ser utilizado como tal.

Por consiguiente, solo en el supuesto de que las viviendas que van a ser transmitidas dispongan, en el momento de la entrega, de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación legalmente expedida y, objetivamente consideradas, sean susceptibles de ser utilizadas como vivienda, la entrega tributará al tipo reducido del 10 %.

La acreditación de que en el momento de la entrega la edificación cumple los requisitos para su calificación como vivienda podrá realizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tal como el certificado final de obras, la licencia de primera ocupación, etc.

En caso contrario, la entrega de las viviendas en construcción tributará al tipo impositivo general del 21 %.

Pregunta 8

El artículo 9.1.º d) de la LIVA dispone que se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso los autoconsumo de bienes, considerándose como tal

la afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

En el caso que nos ocupa, la entidad cambia la afectación de un local de existencia a bien de inversión (inmovilizado), sin que la entidad tenga atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza, dado que el enunciado indica que la prorrate de deducción provisional de la actividad de promoción y compraventa de inmuebles es del 65 %.

Por tanto, la decisión de la entidad de cambiar la afectación de uno de los locales de existencia a bien de inversión constituye un autoconsumo de bienes sujeto al IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1.º d) de la LIVA.

Parte 5.^a

Apartado 1

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre 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 han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

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

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

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

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

A la vista de los datos del enunciado, la importación se ha efectuado incluyendo la cláusula FOB (*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:
 - Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - 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:

- Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - 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 del CAU, formará parte del valor en aduana el coste del transporte marítimo, el seguro del transporte marítimo, los gastos de descarga y almacenaje en el recinto aduanero del puerto de Algeciras, así como el valor de los cuatro envases paletizados, al tratarse de gastos producidos hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Por el contrario, de conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formará parte del valor en aduana el gasto del transporte terrestre de la Aduana de Algeciras a la Aduana de Madrid, al ser posterior a la entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

Apartado 2

El artículo 4.26 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE), define el régimen suspensivo como el régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación de productos objeto de los impuestos especiales.

El artículo 14.5 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los impuestos especiales (RIE), establece que, en los supuestos a que se refiere el artículo 3 del RIE (perfeccionamiento fiscal), el régimen suspensivo se ultimarà con la exportación de los productos compensadores. La salida de tales productos del territorio de la Unión se acreditará en la forma prevista en la normativa aduanera.

Apartado 3

El artículo 1.11 del RIE dispone que el perfeccionamiento fiscal es el procedimiento mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especiales de fabricación,

recibidos en régimen suspensivo, se obtienen, con cumplimiento de las condiciones establecidas en el RIE, productos compensadores que no son objeto de los impuestos especiales de fabricación y que posteriormente han de ser exportados, ultimándose así el régimen suspensivo.

Por su parte, el artículo 3.4 del RIE establece que los productos recibidos en régimen suspensivo deben utilizarse en la obtención de productos compensadores en un periodo de seis meses a partir de la fecha de recepción. Los productos compensadores obtenidos deben exportarse en el plazo de un año a partir de la fecha de su obtención. La falta de utilización de los primeros o de exportación de los segundos dará lugar a la liquidación de la deuda tributaria correspondiente, con aplicación de los tipos vigentes en la fecha de recepción de los productos y liquidación de los intereses de demora correspondientes.

El enunciado indica que el alcohol totalmente desnaturalizado (código NC 2207.20) se importa en régimen suspensivo en fecha 10 de marzo de 2023, así como que en el recinto de la empresa el mencionado alcohol desnaturalizado será reenvasado en recipientes tipo *spray*, con un contenido de 200 mililitros de dicho alcohol y etiquetados y agrupados en cajas que contengan 10 recipientes, finalizando su elaboración el 5 de septiembre de 2023 y siendo exportados en su totalidad a Túnez y Argelia antes de finalizar el mes de febrero de 2024.

Por tanto, entre el 10 de marzo de 2023 (fecha de recepción de los productos en régimen suspensivo) y el 5 de septiembre de 2023 (fecha de obtención de los productos compensadores) no han transcurrido más de seis meses.

Por otra parte, entre el 5 de septiembre de 2023 (fecha de obtención de los productos compensadores) y el mes de febrero de 2024 (mes de exportación de los productos compensadores a Túnez y Argelia) no ha transcurrido más de un año.

Por todo lo anterior, cabe concluir que sí que se han cumplido los requisitos temporales del procedimiento de perfeccionamiento fiscal.

Apartado 4

El artículo 36 de la LIE dispone que el ámbito objetivo del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas estará integrado por:

- a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.

- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.
- c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

El enunciado indica que el alcohol totalmente desnaturalizado importado está clasificado en el código NC 2207 20, así como que los residuos resultantes del proceso de reenvasado contienen un grado alcohólico volumétrico adquirido del 0,9 % vol.

Por tanto, cabe concluir que los residuos alcohólicos descritos en el proceso de reenvasado no forman parte del ámbito objetivo del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas dado que, si bien están clasificados en el código NC 2207, tienen un grado alcohólico volumétrico adquirido que no es superior a 1,2 % vol.

Apartado 5

El artículo 11 de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (LORC), dispone que incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT que lleven a cabo las acciones u omisiones previstas en los apartados 1 y 2 del artículo 2 de la LORC de forma dolosa o con cualquier grado de negligencia, cualquiera que sea el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, cuando dichas conductas no constituyan delito.

A estos efectos, el artículo 2.1 a) de la LORC dispone que cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 150.000 euros, los que importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera.

En el presente caso, de los datos del enunciado se desprende que se ha cometido la infracción administrativa de contrabando tipificada en el artículo 2.1 a) de la LORC, dado que se ha producido una importación de 3.600 litros de alcohol sin desnaturalizar, con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 %, y el valor de las mercancías es inferior a 150.000 euros (según el enunciado se valora en 70.000 euros).

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 11.2 de la LORC, dicha infracción administrativa se calificará como grave, dado que el valor de las mercancías está dentro del rango comprendido entre 37.500 euros y 112.500 euros.

En cuanto a la sanción, el artículo 12 de la LORC establece que los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con multa pecuniaria proporcional al valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto de las mismas, sin perjuicio de lo establecido en los demás apartados del presente artículo.

En el caso de infracciones administrativas de contrabando graves, los porcentajes aplicables estarán comprendidos entre el 150 % y el 250 % del valor de las mercancías objeto de contrabando, siendo el importe mínimo de la multa, en todo caso, de 500 euros.

En cuanto a la graduación de las sanciones, el artículo 12 bis de la LORC dispone que las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo en cada caso concreto a los siguientes criterios (siendo los mismos aplicables simultáneamente):

- a) La reiteración. Se apreciará reiteración cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por cualquier infracción administrativa de contrabando en resolución administrativa firme o condenado por delito de contrabando por sentencia judicial firme, en ambos casos, dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción.
- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de los órganos competentes para el descubrimiento y persecución de las infracciones administrativas de contrabando o de los órganos competentes para la iniciación del procedimiento sancionador por estas infracciones.
- c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de esta por medio de persona interpuesta. Se considerarán principalmente medios fraudulentos a estos efectos los siguientes:
 - La existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad.
 - El empleo de facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados.
 - La utilización de medios, modos o formas que indiquen una planificación del contrabando.
 - La declaración incorrecta de la clasificación arancelaria o, en el caso de operaciones de importación, de cualquier elemento determinante de la deuda aduanera en la declaración en aduanas que eluda el control informático de la misma.
- d) La comisión de la infracción por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión de la infracción.

- e) La utilización para la comisión de la infracción de los mecanismos establecidos en la normativa aduanera para la simplificación de formalidades y procedimientos de despacho aduanero.
- f) La naturaleza de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, que operará como circunstancia atenuante en la graduación de la sanción, aplicable cuando los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando sean de lícito comercio y no se trate de géneros prohibidos, material de defensa, otro material o de productos y tecnologías de doble uso a los que se refiere el capítulo II de la Ley 53/2007; ni se trate de productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; ni de agentes o toxinas biológicos o de sustancias químicas tóxicas; ni de bienes integrantes del patrimonio histórico español; ni de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, y en el reglamento comunitario correspondiente; ni de labores de tabaco o de mercancías sujetas a medidas de política comercial.

Apartado 6

El artículo 114 de la LGT dispone que mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la LGT.

Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y estos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo.

No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

De lo anteriormente expuesto se desprende que la normativa vigente no permite remunerar monetariamente al particular denunciante por parte de la AEAT.

Parte 6.^a

Pregunta 1

El mínimo personal y familiar del contribuyente se regula en los artículos que 56 a 61 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF).

En relación con el mínimo del contribuyente, regulado en el artículo 57 de la LIRPF, su importe asciende a 5.550 euros anuales. Dicho mínimo es único por declaración, con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar.

En relación con el mínimo por descendientes, regulado en el artículo 58 de la LIRPF, cabe señalar que:

- a) Genera el derecho a su aplicación, en primer lugar, el hijo de 23 años de edad (Jaime), dado que es menor de 25 años, convive con sus progenitores y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales (la beca pública para cursar sus estudios universitarios por importe de 6.000 euros está exenta, tal y como establece el art. 7 j) de la LIRPF).
- b) No genera el derecho a su aplicación el hijo de 18 años de edad (Diego), dado que el artículo 61.2.^a de la LIRPF establece que no procederá la aplicación del mínimo por descendientes cuando estos presenten declaración con rentas superiores a 1.800 euros (el enunciado indica que Diego percibe unos rendimientos netos de actividades económicas por importe de 4.000 euros, estando obligado a presentar declaración del IRPF, tal y como dispone el art. 96 de la LIRPF).
- c) Genera el derecho a su aplicación la hija de 2 años de edad (Paloma), dado que es menor de 25 años, convive con sus progenitores y no obtiene rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales.

En relación con el mínimo por ascendientes, regulado en el artículo 59 de la LIRPF, no genera el derecho a su aplicación Paco, padre de Antonio, dado que, si bien tiene una edad superior a 65 años y ha convivido con su hijo desde el mes de abril de 2024, tiene rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros (el enunciado indica que Paco es perceptor de una pensión de jubilación de 14.000 euros al año).

Por lo que se refiere al mínimo por discapacidad, regulado en el artículo 60 de la LIRPF, el enunciado nos indica que la hija de 2 años de edad tiene un grado de discapacidad del 35 %, por lo que procede aplicar un importe de 3.000 euros anuales (no procede aplicar el incremento de 3.000 euros en concepto de gastos de asistencia, dado que el enunciado indica que Paloma no precisa ayuda de terceras personas ni se trata de una persona de movilidad reducida).



En consecuencia, el importe del mínimo personal y familiar aplicable asciende a las cuantías que se indican a continuación:

	Declaración individual Antonio	Declaración individual Isabel
Mínimo del contribuyente	5.550 €	5.550 €
Mínimo por descendientes	1.200 €	1.200 €
	1.350 €	1.350 €
	1.400 €	1.400 €
Mínimo por ascendientes		
Mínimo por discapacidad	1.500 €	1.500 €
Total mínimo personal y familiar	11.000 €	11.000 €

Pregunta 2

Apartado a)

El artículo 14.2 a) de la LIRPF establece que, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

Por otra parte, el artículo 14.2 b) de la LIRPF establece que, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en el que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Por tanto, dado que la sentencia que reconoce el derecho a percibir el premio por antigüedad de 6.000 euros adquire firmeza en el mes de diciembre de 2022, dicho importe se imputará al periodo impositivo 2022.

No obstante lo anterior, dado que dicho importe (6.000 euros) fue percibido en un periodo impositivo posterior (el enunciado nos indica que la empresa le abona esa cantidad el 20 de julio de 2023), doña Isabel tendrá que presentar una declaración complementaria del IRPF de 2022, sin recargos ni intereses de demora ni sanción, dentro del plazo comprendido entre la fecha de cobro del atraso (20 de julio de 2023) y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto (30 de junio de 2024).

Apartado b)

El artículo 14.2 b) de la LIRPF establece que, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

En el caso de los atrasos cobrados en abril de 2024, en concepto de atrasos de rendimientos de trabajo de los meses de noviembre y diciembre de 2021, dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF de 2021 ya ha finalizado en abril de 2024 (el plazo finalizó en fecha 30 de junio de 2022), doña Isabel tendrá que presentar una declaración complementaria del IRPF de 2021, sin recargos ni intereses de demora ni sanción, dentro del plazo comprendido entre la fecha de cobro del atraso (el mes de abril de 2024) y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

Pregunta 3

Apartado a)

De conformidad con lo establecido en el artículo 17.2 a) 1.ª de la LIRPF, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de la LIRPF.

Apartado b)

La disposición transitoria segunda de la LIRPF ofrece la posibilidad de reducir la cantidad a incluir como rendimiento del trabajo en la declaración de la renta de cada ejercicio cuando

se perciban pensiones de jubilación o invalidez por aquellos mutualistas cuyas aportaciones no pudieron ser en su momento objeto de reducción o minoración en la base imponible. De esta forma se evita una doble tributación por dichas aportaciones.

La disposición transitoria segunda se aplica conforme lo establecido en las distintas sentencias del Tribunal Supremo, las últimas, de fechas 28 de febrero de 2023 y 10 de enero de 2024.

Para poder aplicar la reducción prevista en la disposición transitoria segunda es necesario haber realizado aportaciones a mutualidades en todo caso en una fecha anterior a 1 de enero de 1999 y que esas aportaciones no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento.

La reducción a aplicar varía dependiendo de la fecha en la que se realizaron las aportaciones y el tipo de mutualidad al que se hicieron las mismas.

En el caso de las pensiones satisfechas por el INSS, se podrá aplicar la reducción cuando se realizaron aportaciones a mutualidades laborales:

- a) Con anterioridad al 1 de enero de 1967: la parte de la prestación de jubilación que corresponda a las aportaciones anteriores al 1 de enero de 1967 se reducirá al 100 %. Es decir, no tributará esta parte de pensión.
- b) Entre el 1 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978: la parte de la prestación de jubilación que corresponda a las aportaciones efectuadas en ese periodo se reducirá en un 25 %. Es decir, solo tributará el 75 % de esta parte de la pensión.

Por tanto, en el caso que nos ocupa:

- a) La parte de la pensión de jubilación que se corresponde con las aportaciones que don Anselmo efectuó a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el inicio de su vida laboral (1 de enero de 1967) hasta el 31 de diciembre de 1978 se reducirá en un 25 %. Es decir, solo tributará el 75 % de esta parte de la pensión.
- b) La parte de la pensión de jubilación que se corresponde con las aportaciones a la Seguridad Social que don Anselmo realizó a partir del 1 de enero de 1979 no se reducirá (dado que don Anselmo sí pudo deducir dichas aportaciones del importe de sus rendimientos declarados de los años en los que realizó dichas aportaciones).

No obstante lo anterior, cabe señalar que la disposición final decimosexta de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, fija un nuevo sistema para que la Agencia Tributaria tramite las solicitudes de devolución del IRPF 2019 a 2022 y años anteriores no prescritos para la

aplicación de la disposición transitoria segunda de la LIRPF. Esta modificación normativa deja sin efectos las solicitudes (vía autoliquidación, solicitud de rectificación y/o formulario) cuya devolución no se hubiera acordado antes del 22 de diciembre de 2024, si bien la presentación de dichas solicitudes sí interrumpe el plazo de prescripción.

Las devoluciones se podrán solicitar año a año mediante la presentación, a través de la sede de la Agencia Tributaria, del correspondiente formulario de solicitud en el plazo de presentación de la declaración del IRPF de cada año, con el siguiente calendario:

Ejercicio fiscal	Plazo de presentación (*)
IRPF 2019 y anteriores no prescritos	Del 2 de abril al 30 de junio de 2025
IRPF 2020	En 2026
IRPF 2021	En 2027
IRPF 2022	En 2028

(*) Plazo voluntario de presentación de la declaración del IRPF.

La modificación normativa no afecta a la aplicación de la disposición transitoria segunda en el IRPF 2023. Por tanto, estas solicitudes en el IRPF 2023, la mayoría de las cuales ya están tramitadas y con devolución realizada, se continuarán tramitando por la Agencia Tributaria sin que sea necesario que se presente ningún documento adicional para instar de nuevo su solicitud, salvo que se le requiera.

Para el IRPF 2024 y ejercicios siguientes, el procedimiento será automático, tal y como se procedió para el IRPF 2023 en la anterior campaña de renta. Si la AEAT dispone de toda la información, la reducción ya aparecerá en los datos fiscales de cada año con el concepto («Ajuste por mutualidades-DT2 LIRPF»), y el ajuste se aplicará automáticamente en la declaración del IRPF. Este cálculo también se realizará para los mutualistas que ya han recibido resolución estimatoria de las solicitudes de devolución de ejercicios anteriores (vía autoliquidación, solicitud de rectificación y/o formulario).

Parte 7.^a

Pregunta 1

Apartado 1

Sí es correcto el inicio del procedimiento de comprobación limitada, dado que el artículo 128.3 del RGAT establece que, de conformidad con el artículo 100.1 de la LGT, cuando

el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, este finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

Apartado 2

Sí es correcta la emisión del requerimiento al contratista de la obra dentro del procedimiento de comprobación limitada, dado que el artículo 136.2 d) de la LGT establece que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria podrá realizar, entre otras actuaciones, requerimientos a terceros para que aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

Apartado 3

El artículo 104.1 de la LGT establece que, cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo en el 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.

Por lo tanto, habiéndose iniciado el procedimiento de comprobación limitada en fecha 3 de septiembre de 2023, la fecha límite para finalizar el mismo sería el 3 de marzo de 2024.

El artículo 139.1 b) de la LGT dispone que el procedimiento de comprobación limitada terminará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada no ha concluido dentro del plazo máximo de resolución establecido legalmente.

El artículo 104.5 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Por tanto, dado que en fecha 5 de marzo de 2024 (es decir, una vez producida la caducidad del procedimiento de comprobación limitada) el contribuyente presenta un escrito de alegaciones admitiendo que está de acuerdo con parte de la regularización propuesta, así como una autoliquidación complementaria del IRPF de 2022 por importe de 6.000 euros, procederá exigir un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT. En este caso, dicho recargo será del 9 % sobre la cuantía autoliquidada (1 % fijo más un 1 % adicional por cada uno de los ocho meses de retraso en la presentación de la autoliquidación).

Pregunta 2

Apartado 1

El artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.
- b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

Por lo tanto, en el presente supuesto, están legitimados para solicitar la rectificación del modelo 111 del tercer trimestre del ejercicio 2023 tanto Productos de Laboratorio, SA como Prudencio Ochoa.

Por otra parte, el artículo 14.2 del RGRVA dispone que tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

- b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Por lo tanto, en el presente supuesto, tiene derecho a la devolución resultante del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones Prudencio Ochoa.

Apartado 2

El artículo 128.1 del RGAT dispone que la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Apartado 3

En primer lugar, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 198 de la LGT, consistente en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, dado que el modelo 190 correspondiente al ejercicio 2023 fue presentado en fecha 28 de marzo de 2024, y el plazo de presentación finalizaba el 31 de enero de 2024.

Esta infracción se califica como leve y, tratándose de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

No obstante lo anterior, si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

En segundo lugar, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 199 de la LGT, consistente en presentar las declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios, dado que Productos

de Laboratorio, SA contesta al requerimiento de información por un medio distinto al electrónico, informático y telemático, existiendo la obligación de hacerlo por dichos medios.

Esta infracción se califica como grave y, tratándose de un requerimiento individualizado que tiene por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción será del 1 % del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros, pudiéndose graduar la sanción incrementando la cuantía resultante en un 100 % en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.

Parte 8.^a

Apartado 1

El artículo 169 de la LGT regula la práctica del embargo de bienes y derechos disponiendo que, con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) 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.

Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

Apartado 2

El artículo 169 de la LGT establece que si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

A efectos de embargo, se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

Siguiendo el orden establecido según los criterios anteriormente expuestos, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

Por lo tanto, el orden de embargo de los bienes y derechos propiedad de Buenaventura Sunglass, SA es el siguiente:

1. En primer lugar, se embargará el saldo de las cuentas bancarias (10.000 euros).
2. En segundo lugar, se embargarán los créditos de clientes con vencimiento de cuatro meses (15.000 euros).
3. En tercer lugar, se embargarán las existencias (20.000 euros) y el mobiliario (15.000 euros).
4. En cuarto y último lugar, se embargarán los créditos de clientes con vencimiento de cinco años (30.000 euros).

Apartado 3

1. Presupuesto de derivación de responsabilidad

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.

2. Posibles responsables

Por un lado, se debe exigir responsabilidad al administrador de la sociedad Buenaventura Sunglass, SA.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad al adquirente del inmueble (Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL).

3. Alcance de la derivación de responsabilidad

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 transmisión se valoró por un importe 150.000 euros (que coincide con su valor de mercado), por lo que el alcance de la derivación de responsabilidad será de 150.000 euros.

4. Fecha en que se puede iniciar la derivación de responsabilidad

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 Buenaventura Sunglass, 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 el que Buenaventura Sunglass, SA transmite el inmueble a Propiedades Inmobiliarias Buenaventura, SL.

Apartado 4

Para el supuesto de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos concursales o universales de ejecución, el artículo 164.2 de la LGT dispone que, en caso de concurso de acreedores, se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del periodo ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, o bien se trate de créditos contra la masa.

Por tanto, cuando se declara un concurso de acreedores, el procedimiento de cobro de los créditos tributarios queda afectado por las reglas del concurso y, por lo tanto, sometidos a la Ley concursal; norma que se basa en la triple unidad legal, de disciplina y de procedimiento.

Por otra parte, el artículo 164.4 de la LGT establece que, dado el carácter privilegiado de los créditos tributarios, se reconoce a la Hacienda pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Administración tributaria puede suscribir acuerdos previos o convenios de acreedores previstos en la legislación concursal mediante una propuesta motivada que justifique la opción elegida como la más adecuada para la consecución de los intereses públicos, incluyendo quitas y esperas y pactando las condiciones (garantías, etc.). La celebración de estos acuerdos o convenios requiere autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el orden procedimental, la *vis atractiva* del concurso implica:

- a) La prohibición de iniciación de ejecuciones singulares, salvo las acordadas antes del inicio del concurso (art. 142 del Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley concursal –TRLR–).
- b) La suspensión de los apremios administrativos y tributarios, declarado el concurso, salvo que se hubiese dictado diligencia de embargo con anterioridad, en cuyo caso puede continuar el procedimiento de apremio siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor (art. 143 del TRLR).

Por tanto, si la declaración de concurso de acreedores se produce con anterioridad al inicio de las actuaciones de embargo de los órganos de recaudación, dichas actuaciones no podrían iniciarse, tal y como establece el artículo 142 del TRLR.

Además, respecto de las actuaciones de los órganos de recaudación relativas a una posible declaración de responsabilidad tributaria, la declaración de concurso supondría la suspensión de las mismas (en caso de que ya estuvieran iniciadas dichas actuaciones) o

que dichas actuaciones no podrían iniciarse (en caso de que no estuvieran iniciadas), tal y como establecen los artículos 142 y 143 del TRLC.

Apartado 5

El artículo 269 del TRLC dispone lo siguiente:

- a) Los créditos concursales se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.
- b) Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos de la masa activa, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad de esa masa. En el concurso no se admitirá ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la ley.
- c) Se clasificarán como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados como privilegiados o subordinados.

Entre los créditos con privilegio especial, el artículo 270 del TRLC coloca, entre otros, los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados, los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado, así como los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

Por su parte, el artículo 280 del TRLC dispone que son créditos con privilegio general, entre otros:

- a) Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.
- b) Los créditos tributarios, los créditos de la Seguridad Social y demás de derecho público que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general al que se refiere el párrafo anterior. Este privilegio solo alcanzará al 50 % del importe de los respectivos créditos, deducidos de la base para el cálculo del porcentaje los créditos con privilegio especial, los créditos con privilegio general a que se refiere el párrafo anterior y los créditos subordinados.
- c) Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública.

Por último, el artículo 281 del TRLC dispone que son créditos subordinados, entre otros:



- a) Los créditos por recargos e intereses de cualquier clase, incluidos los moratorios, salvo los correspondientes a créditos con garantía real hasta donde alcance la respectiva garantía.
- b) Los créditos por multas y demás sanciones pecuniarias.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, cabe concluir:

- a) La deuda correspondiente a IRPF Retenciones modelo 111 (80.000 euros), así como el 50 % de la deuda correspondiente al IVA (50.000 euros) tienen la consideración de crédito con privilegio general, de acuerdo con el artículo 280 del TRLC.
- b) El 50 % de la deuda correspondiente al IVA (50.000 euros) tiene la consideración de crédito ordinario, de acuerdo con el artículo 269 del TRLC.
- c) Los recargos del periodo ejecutivo (36.000 euros) tienen la consideración de créditos subordinados.