

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*

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 6 de noviembre de 2017 [BOE de 15 de noviembre]).

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 6 de noviembre de 2017 (BOE de 15 de noviembre).

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

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

Nota: Este caso práctico consta de 96 páginas.

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 (IS).
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- **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: 4 de mayo de 2018.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.

- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA, con sede social y fiscal en Barcelona, se dedica a la compra de terrenos y edificaciones, urbanización y edificación de aquellos, la venta y arrendamiento de los inmuebles adquiridos, urbanizados o construidos, así como el desarrollo de actividades de consultoría en el sector inmobiliario. La sociedad, tras años en dificultades económicas, ha conseguido una posición de liderazgo en el mercado.

Su capital social se distribuye de la manera siguiente:

- 70 %, corresponde a dos personas físicas, a partes iguales: don Adrián García y doña Bárbara Martín. Ambos prestan sus servicios en la sociedad.
- 30 %, corresponde a la entidad no residente en España, Local Value, Ltd.

Según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Bárbara.

Inmobiliaria del Adriático, SA mantiene las siguientes participaciones accionariales:

- Premura, SL que se dedica a la actividad de fabricación, importación y comercialización de material deportivo. Tiene su sede en Madrid, y vende sus productos en España, Francia y Rusia. Su porcentaje de participación asciende al 30 %. Don Adrian y doña Bárbara poseen cada uno un 5 %, correspondiendo el resto de las participaciones sociales a terceros.
- Participa al 40 % en Doce, SL dedicada a importar y exportar maquinaria y que es titular de un depósito fiscal de hidrocarburos ubicado en Barcelona.
- Inmobiliaria del Adriático, SA tiene el 20 % del capital de una entidad denominada Building, Ltd residente en Estados Unidos dedicada al alquiler de locales y edificios.
- Participa en un 0,5 % en la sociedad Apuntes para Todos, SL.

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

Pregunta 1

Don Adrián García nació en el Hospital Clinic i Provincial de Barcelona. Doña Bárbara Martín también nació en Barcelona, aunque en otro hospital. Don Adrián y doña Bárbara se conocieron en el colegio Blau de la Ciudad Condal, donde estudiaron juntos y se hicieron amigos.

Tras un intenso noviazgo, contrajeron matrimonio en el año 2003 por el rito canónico en la Catedral de Montjuic (Barcelona), sin otorgar capitulaciones matrimoniales. Fruto de esa dicha unión tuvieron dos hijos: Héctor y Valeria. En 2004 constituyeron la sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA.

El 20 de abril de 2016 se inician actuaciones inspectoras contra doña Bárbara por el IRPF correspondiente a los ejercicios 2014 y 2015, concluyendo con actas firmadas en disconformidad.

Dictada y notificada la correspondiente liquidación, con fecha 15 de marzo de 2017 se dicta la pertinente providencia de apremio; y con fecha 2 de febrero de 2018 se emite diligencia de embargo de derechos de crédito, embargándose los créditos que la deudora ostentaba contra Inmobiliaria del Adriático, SA, por razón de un préstamo otorgado en fecha 31 de diciembre de 2012.

Con fecha 4 de abril de 2018, don Adrián presenta reclamación de tercería de mejor derecho, alegando:

- 1.º Que tiene un mejor derecho que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para el cobro de dicho crédito, aportando escritura pública de cesión del mismo, de fecha 3 de mayo de 2017.
- 2.º Que, en todo caso, la AEAT solo tendría derecho a embargar el 50 % de dichos créditos, pues se trata de un crédito que pertenece a la sociedad de gananciales.

Se pide:

Razone el opositor, como inspector encargado de la resolución de la reclamación:

- a) Si la reclamación está bien calificada, y si debe admitirse o no.
- b) Independientemente de lo anterior, conteste todas las alegaciones esgrimidas por el tercerista.

Pregunta 2

Doña Anastasia, la abuela de doña Bárbara, tiene 92 años, y padece una fuerte arterioesclerosis senil. Doña Anastasia ha vivido toda su vida en Bustillo de Medina (Burgos), sin que nunca haya salido de allí. En la actualidad, vive en una residencia para ancianos en dicha localidad.

Doña Anastasia, al enterarse de que su nieta tiene problemas con la Agencia Tributaria, decide dejar de pagar la residencia durante el mes de marzo y abril de 2018. Con ese dinero, procede a pagar a la AEAT la deuda tributaria de su hija.

Ante la situación de impago de la anciana, y no conociéndose bienes ni cuentas bancarias de la misma, el director de la residencia de ancianos interpone tercería de dominio contra la Agencia Tributaria alegando:

- 1.º Que en atención al estado y edad de doña Anastasia, el pago no es válido porque carece de capacidad.
- 2.º Que doña Anastasia no tiene legitimación activa para realizar el pago, pues la deuda tributaria no es suya.
- 3.º Que, en todo caso, el pago es nulo por haberse hecho en fraude de acreedores, por lo que el dinero le pertenece. Asimismo, que tiene preferencia para el cobro de la deuda, porque vive en la residencia desde el año 2012.

Se pide:

Razone el opositor, como encargado de la resolución de la reclamación:

- a) Si la reclamación está bien calificada, y si debe admitirse o no.
- b) Independientemente de lo anterior, conteste todas las alegaciones esgrimidas por el tercerista.

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

En fecha 14 de marzo de 2017 se notifica el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria de Inmobiliaria del Adriático, SA extendiéndose a los conceptos impositivos y periodos siguientes:

Conceptos	Periodos
Impuesto sobre sociedades	2014 a 2015
Impuesto sobre el valor añadido	02/2014 a 12/2015

Las actuaciones tienen carácter general.

El obligado tributario en el desarrollo de su actividad empresarial declaró los siguientes importes de cifra anual de negocios:

- 2014: 4.500.000 euros.
- 2015: 23.150.000 euros.
- 2016: 24.000.000 de euros.

De acuerdo con los datos que constan en las declaraciones presentadas y en la contabilidad del obligado tributario, este realizó operaciones con la entidad no residente en España, Local Value, Ltd, consistentes en:

- Ejercicio 2014:
 - Compras de bienes tangibles por importe de 2.550.000 euros.
 - Servicios recibidos por importe de 90.000 euros.
- Ejercicio 2015:
 - Compras de bienes tangibles por importe de 14.000.000 de euros.
 - Servicios recibidos por importe de 463.000 euros.

En la comunicación de inicio de actuaciones se requiere al obligado tributario la aportación, entre otras, de la siguiente documentación con trascendencia tributaria:

- Contratos celebrados con personas o entidades vinculadas.
- Documentación en relación con la valoración de las operaciones vinculadas a la que se refieren los artículos 18, 19 y 20 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En el desarrollo de las actuaciones inspectoras la citada documentación ha sido requerida por la Inspección a través de los siguientes requerimientos:

- En la citada comunicación de inicio de actuaciones notificada en fecha 14 de marzo de 2017: se requiere su aportación para lo que se concede un plazo de 10 días y se advierte al obligado tributario que la desatención de esta petición puede constituir una infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
- En diligencia de fecha 11 de abril de 2017: según consta en dicha diligencia el obligado tributario no aporta la documentación solicitada, reiterándose su solicitud para lo que se concede un plazo de 5 días, y se advierte al obligado tributario que la desatención de esta petición puede constituir una infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
- En diligencia de fecha 4 de mayo de 2017: según consta en dicha diligencia, el obligado tributario no aporta la documentación solicitada, reiterándose su solicitud para lo que se concede un plazo de 5 días, y se advierte al obligado tributario que la desatención de esta petición puede constituir una infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
- Según consta en diligencia de fecha 20 de junio de 2017, el obligado tributario no aporta la documentación solicitada y manifiesta que no puede aportar dicha documentación puesto que no dispone de ella.

En fecha 19 de diciembre de 2018 se aporta por sede electrónica escrito del obligado tributario en el que manifiesta «que tras arduas y trabajosas tareas de búsqueda finalmente ha podido localizar la información solicitada», adjuntándose a dicho escrito la documentación requerida por la Inspección. No obstante, una vez analizada por la Inspección la documentación aportada en relación con las operaciones vinculadas se comprueba:

- Que en la documentación aportada el importe de las operaciones realizadas con la entidad Local Value, Ltd constaba con cifra errónea en ambos periodos comprobados.
- Que en el periodo 2015 el valor normal de mercado que deriva de la documentación aportada no se corresponde con el valor declarado por el obligado tributario en su declaración por IS de dicho periodo.

En fecha 13 de enero de 2018, con la autorización escrita de la delegada de la AEAT, la Inspección se persona en uno de los almacenes en los que el obligado tributario desarrolla su actividad, consintiendo este último a la presencia de la Inspección en dichas instalaciones. En el curso de la actuación, la Inspección observa la existencia de un archivador en el que literalmente consta el texto «Facturación Lolailo» y un disco duro externo con una etiqueta en la que consta literalmente «Fact. No oficial- Lol». El representante del obligado tributario se niega a aportar el archivador y disco duro externo referidos. Ante el riesgo de que dicha documentación pudiera perderse o negarse posteriormente el obligado tributario a su exhibición, la Inspección decide adoptar medida cautelar consistente en su precinto e incautación.

En diligencia de fecha 14 de febrero de 2018, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 186 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), se pone en conocimiento del obligado tributario que en las presentes actuaciones puede concurrir alguno de los supuestos previstos en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en particular en lo que se refiere a la valoración de las operaciones vinculadas realizadas por el obligado tributario.

En fecha 14 de marzo de 2018, una vez analizados y examinados todos los antecedentes obrantes en el expediente, se comunica al obligado tributario la apertura del trámite de audiencia por un plazo de 10 días hábiles para que pueda formular las alegaciones que estime oportunas.

En fecha 3 de abril de 2018 se firman las actas que contienen la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente, practicándose los siguientes ajustes:

- Periodo 2014:
 - Ventas no declaradas: 45.000 euros.
 - Gastos no deducibles 22.500 euros.
- Periodo 2015:
 - Ventas no declaradas: 231.500 euros.
 - Gastos no deducibles: 115.750 euros.
 - Corrección valorativa por operaciones vinculadas: 750.000 euros.

Se pide:

1. Determinar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras en los siguientes supuestos:
 - a) Supuesto 1. El obligado tributario no está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal ni en el régimen especial de grupo de entidades.
 - b) Supuesto 2. El obligado tributario no está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal ni en el régimen especial de grupo de entidades, pero realiza operaciones con una entidad vinculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre,

del Impuesto sobre Sociedades, respecto de la que se están desarrollando también actuaciones inspectoras que sí está integrada en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal.

2. Infracción incurrida.
3. Procedimiento a seguir en relación con la medida cautelar adoptada por la Inspección en el local del obligado tributario.
4. Propuesta de regularización en vía administrativa. Actas a incoar al obligado tributario por el concepto impositivo IS y carácter provisional o definitivo de las propuestas de liquidación a practicar en los siguientes supuestos:
 - a) La corrección valorativa por operaciones vinculadas se regulariza mediante acuerdo con el obligado tributario manifestando su conformidad con el resto de la propuesta de regularización.
 - b) La corrección valorativa por operaciones vinculadas se regulariza mediante acuerdo con el obligado tributario manifestando su disconformidad con el resto de la propuesta de regularización.
 - c) El obligado tributario manifiesta su total disconformidad con la propuesta de regularización.

Parte 3.ª Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

Premura, SL desarrolla actividades de investigación de nuevos productos, destinando para ello un edificio e instalaciones que se adquirieron a principios de 2015 por importe de 200.000 euros (coeficiente máximo de amortización 2 % y el valor del suelo se estima que representa un 40 %), y material de laboratorio adquirido el 1 de julio de 2015, que supuso un coste de 100.000 euros (coeficiente máximo de amortización 15 %). Los gastos de sueldo y salarios, suministros, etc., necesarios para mantener la actividad del laboratorio en 2015 ascendieron a 40.000 euros.

En el año 2016 los gastos de funcionamiento fueron 120.000 euros. Este año se recibió una subvención por importe de 20.000 euros, cuya finalidad era precisamente fomentar dichas actividades. Del total de 120.000 euros, un importe de 24.000 euros corresponde a gastos de personal investigador cualificado dedicado en exclusiva a esta actividad.

Finalmente, en 2017, además de los gastos de funcionamiento y de la subvención, que fueron ambos de la misma cuantía que las del año anterior, se adquirió a principios de año

un inmovilizado de laboratorio de alta tecnología que supuso una inversión de 100.000 euros (coeficiente máximo de amortización 15%). De los gastos de funcionamiento, 30.000 euros corresponden a personal especializado.

Se conoce asimismo que la cuota íntegra del periodo 2017 asciende a 50.000 y tiene derecho a aplicar bonificaciones por 10.000 euros.

Se pide:

1. Calcular la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que pudiera corresponder a la entidad Premura, SL en el ejercicio 2017, considerando que dicha entidad aplica siempre el coeficiente lineal máximo de amortización, antes señalado y que la aplicación de los elementos a las actividades de investigación y desarrollo tiene lugar en la fecha de adquisición. Asimismo, considérese que la duración de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 es coincidente con el año natural.
2. Determinar el límite de aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Pregunta 2

Asimismo, la sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA ha tenido en 2017 las siguientes partidas contables: el gasto financiero asciende a 20.000.000 de euros y el ingreso financiero devengado en el mismo periodo impositivo es de 15.000.000 de euros.

El resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias asciende a 25.000.000 de euros, y se conoce asimismo que la amortización del inmovilizado ha ascendido a 1.000.000 de euros.

Dentro de los gastos financieros se incluyen gastos financieros satisfechos a la sociedad Local Value, Ltd por importe de 2.000.000 de euros. Esta sociedad no residente tributa por los ingresos derivados de esta operación al tipo nominal del 8%.

Se conoce asimismo que existen gastos financieros pendientes de deducir de ejercicios anteriores por importe de 4.000.000 de euros.

Se pide:

Determinar el importe deducible de los gastos financieros previamente indicados y los ajustes a realizar para determinar la base imponible.

Parte 4.^a Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD

Inmobiliaria del Adriático, SA, cuya prorrata es del 100 % para el sector diferenciado de la actividad de promoción inmobiliaria, adquirió el 1 de julio de 2016 a otra sociedad mercantil, domiciliada en España y dedicada a la compraventa de terrenos, un solar sito en Barcelona por un importe de 400.000 euros que lo va a destinar a construir un edificio de 20 viviendas y 2 locales comerciales para proceder a su venta.

La ejecución de obra se contrata con Local Value, Ltd la cual aportará la totalidad de los materiales y prevé, en todo caso, que tendrá una duración superior a 12 meses. Dicha sociedad contratista no realiza ninguna otra actividad en el territorio de aplicación del impuesto.

El pago de la obra por Inmobiliaria del Adriático, SA, por un valor acordado de 1.000.000 de euros (valor de mercado 1.500.000 €), se realizará a medida que se emitan las certificaciones de obra que documentan el desarrollo de su ejecución por el importe en ellas consignado, salvo la última certificación que será satisfecha mediante la entrega de uno de los locales construidos (valor acordado de 500.000 coincidente con el valor de mercado) en el momento en que finalizó su construcción (31 de diciembre de 2017), siendo el calendario de pagos el siguiente:

El 31 de septiembre de 2016 se emite certificación de obra por un importe de 250.000 euros efectuándose el pago en dicha fecha.

El 31 de marzo de 2017 se emite certificación de obra por montante de 250.000 euros si bien su pago se demora hasta el 30 de abril de 2017.

El 31 de diciembre de 2017 se emite certificación de obra por un importe de 500.000 euros.

Para la decoración de las viviendas contrata a un reputado interiorista francés cuyo estudio se encuentra ubicado en París y por cuyos servicios factura 20.000 euros una vez finalizado el proyecto el 31 de enero de 2018.

Siguiendo las propuestas del interiorista, Inmobiliaria del Adriático, SA adquiere a un diseñador italiano, domiciliado en Venecia, unas lámparas de cristal de Murano por importe de 50.000 euros, las cuales son transportadas desde Italia a España por cuenta del vendedor. El pago se realiza el 1 de marzo de 2018, siendo las lámparas entregadas a la sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA el día 15 de ese mismo mes de marzo.

Se pide:

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a efectos del IVA y, en su caso, de otros impuestos indirectos, de los hechos relatados, con especial referencia a la sujeción al impues-

to, hecho imponible, posibles exenciones, sujeto pasivo de cada operación y, en su caso, base imponible, tipo impositivo, cuota devengada, lugar de realización del hecho imponible y deducibilidad de las cuotas soportadas. Todos los importes del enunciado son sin IVA.

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

Pregunta 1

La sociedad Doce, SL está desarrollando una línea de investigación experimental para el desarrollo de biocarburantes menos contaminantes. El proyecto consiste en la utilización de biodiésel de soja que mezclado con gasóleo y sometido a un tratamiento químico experimental hará que el producto final reduzca las emisiones contaminantes en un 50 % respecto a los carburantes actuales.

La sociedad Doce, SL ha llegado a un acuerdo con el fabricante estadounidense «Green Earth Fuels of Houston» para que le suministre biodiésel de soja a un precio en condiciones CIF Valencia de 1 euro el litro producto.

El día 12 de enero de 2018 realiza una importación por la aduana de Valencia de 1.000.000 de litros de biodiésel a libre práctica e inclusión simultánea en el depósito fiscal del que es titular.

Una vez en el depósito fiscal la mercancía es mezclada con gasóleo en la proporción 20/80 (20 % de biodiésel y 80 % de gasóleo). El producto final es sometido al tratamiento químico experimental en el que no se produce ninguna merma de producto.

El día 25 de febrero de 2018 se entregan 10.000 litros del producto a una empresa de transportes de camiones, seleccionada para poner en práctica el proyecto. El producto sale de las instalaciones del depósito fiscal de titularidad de la sociedad Doce, SL y se entrega en un depósito que tiene la empresa de transportes en su domicilio fiscal.

Por otro lado, la empresa Doce, SL vende parte del biodiésel importado a un cliente, Aceites Soji, SL, el cual está autorizado para recibir el biodiésel en régimen suspensivo al amparo de un procedimiento de perfeccionamiento fiscal al destinar el biodiésel a la fabricación de un producto compensador que no forma parte del ámbito objetivo de los impuestos especiales. Aceites Soji, SL recibe el día 1 de marzo de 2018 25.000 litros de biodiésel que utiliza para la fabricación de 100.000 unidades del producto compensador. El producto compensador es vendido a los siguientes clientes:

- 50.000 unidades son vendidas a un cliente en Badajoz el día 2 de abril de 2018, las cuales son entregadas en sus instalaciones de Badajoz.

- 20.000 son exportadas a un cliente ubicado en Marruecos el día 5 de abril de 2018.
- 30.000 son vendidas a un cliente en Alemania.

Se pide:

- A) Determinación de la deuda aduanera nacida con ocasión de la importación el día 12 de enero de 2018, así como en su caso la cuota de IVA y de impuestos especiales exigible. El biodiésel importado se clasifica en la posición estadística 3826001099 para el que se establece un derecho de arancel *erga omnes* del 6,5 % del valor en aduana. Asimismo, la Unión Europea tiene establecido un derecho *antidumping* y compensatorio para el biodiésel originario de Estados Unidos de América por los siguientes importes:

1. Derecho *antidumping*:

Empresa	Tipo de derecho <i>antidumping</i> en EUR por tonelada neta	Código TARIC adicional
Archer Daniels Midland Company, Decatur	68,6	A933
Cargill Inc., Wayzata	0	A934
Green Earth Fuels of Houston LLC, Houston	70,6	A935
Imperium Renewables Inc., Seattle	76,5	A936
Peter Cremer North America LP, Cincinnati	198	A937
World Energy Alternatives LLC, Boston	82,7	A939
Empresas enumeradas en el anexo I	115,6	Véase el anexo I
Todas las demás empresas	172,2	A999

2. Derecho compensatorio:

Empresa	Tipo de derecho compensatorio, en EUR por tonelada neta	Código TARIC adicional
Archer Daniels Midland Company, Decatur	237	A933



Empresa	Tipo de derecho compensatorio, en EUR por tonelada neta	Código TARIC adicional
▶		
Cargill Inc., Wayzata	213,8	A934
Green Earth Fuels of Houston LLC, Houston	213,4	A935
Imperium Renewables Inc., Seattle	216,8	A936
Peter Cremer North America LP, Cincinnati	211,2	A937
Vinmar Overseas Limited, Houston	211,2	A938
World Energy Alternatives LLC, Boston	211,2	A939
Empresas enumeradas en el anexo I	219,4	Véase el anexo I
Todas las demás empresas	237	A999

Nota. Hágase la equivalencia 1 litro de biodiésel = 1 kilo de biodiésel.

- B) ¿La empresa Doce, SL puede acogerse a algún beneficio fiscal para el desarrollo de su proyecto experimental de carburantes menos contaminantes? Responda de forma razonada.

En caso afirmativo, determinar, si procede, el importe a liquidar por el impuesto sobre hidrocarburos en la parte estatal con la entrega el 25 de febrero de 2018 de los 10.000 litros del carburante experimental. Para la determinación del impuesto tenga en cuenta los datos a la temperatura de 15 grados centígrados.

- C) ¿La empresa Aceites Soji, SL ha utilizado correctamente el procedimiento de perfeccionamiento fiscal?

Pregunta 2

Una pieza de una máquina importada de Japón por Doce, SL se ha averiado una vez que ha transcurrido el periodo de garantía. La empresa japonesa se compromete a la reparación mediante su pago.

Se pide:

- A) Régimen aduanero al amparo del cual puede llevarse a efecto la reparación.

- B) Posibles opciones dentro del régimen y plazos.
- C) Base imponible de la deuda aduanera y fiscal.

Parte 6.ª Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

Don Adrián y doña Bárbara son titulares ambos al 50 % de un apartamento situado en Florida (EE. UU.), el cual no constituye su vivienda habitual. El inmueble está alquilado solo dos meses al año en verano y por ello perciben 6.000 euros, encontrándose el resto del año a su disposición.

Los gastos asociados al apartamento son los siguientes: 1.000 euros por reparación y conservación porque se ha reparado la escalera de acceso al apartamento y 1.500 porque se pintó, todo ello en invierno antes de ser alquilado; 1.000 euros de mantenimiento (luz, agua, teléfono, comunidad), 1.000 euros de intereses de la hipoteca (correspondientes a un préstamo concedido por Inmobiliaria del Adriático, SA, por el que solo pagan un 1 % de intereses¹ y 500 euros en concepto de tasas locales. Este año, además, con anterioridad a ser alquilado, los muebles de la cocina fueron renovados por un total de 5.000 euros. El apartamento fue adquirido hace 3 años por 500.000 euros, correspondiendo 200.000 euros al suelo².

Se pide:

Calificar y determinar de forma motivada los rendimientos y la deducibilidad de los posibles gastos derivados del enunciado, así como analizar, en su caso, la reducción del artículo 23.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pregunta 2

En el curso de unas actuaciones de inspección con el matrimonio, el actuario verifica que en la declaración de información de bienes en el extranjero no se ha incluido ni el apartamento de Florida ni la cuenta en la que obtienen los ingresos cuya titularidad corresponde al 50 % a ambos cónyuges, que según información sobre el saldo obtenido por intercambio de información internacional en el marco de FATCA asciende a 31 de diciembre de 2017 a 80.000 euros.

¹ Se considera que el tipo de interés de mercado para este tipo de préstamos de financiación de segunda vivienda para el ejercicio al que corresponde la autoliquidación es del 3 %.

² No hay valor catastral.

Se pide:

Determinar las consecuencias jurídico-tributarias que pueden derivarse de la comprobación inspectora.

Pregunta 3

Don Carlos García Martín, mayor de edad e hijo de don Adrián y de doña Bárbara, ha sido residente habitual en nuestro país toda su vida. Sin embargo, este año, como consecuencia de un desengaño amoroso, ha decidido trasladar su residencia a San Francisco (EE. UU.), habiendo abandonado España con fecha 1 de noviembre de 2017.

Dentro de su extenso patrimonio, don Carlos es titular de las siguientes participaciones:

Elemento	Porcentaje	Valor de mercado 31 de diciembre de 2017	Valor de adquisición
Participación en entidad Rockstar juegos, SA	80 %	1.400.000	400.000
Participación en fondo de inversión	< 1 %	600.000	500.000

Rockstar Juegos, SA es una empresa española dedicada al desarrollo y comercialización de videojuegos, cuyo director ejecutivo y máximo accionista es don Carlos.

Por el ejercicio de esas funciones (distintas de las propias del cargo de administrador), don Carlos ha recibido una remuneración de 400.000 euros en el año 2015, cantidad que ha consignado como rendimiento del trabajo personal. No obstante, en una comprobación posterior efectuada por la Inspección tributaria se verifica que el valor de mercado de las funciones desarrolladas por don Carlos se sitúa en 150.000 euros.

Se pide:

1. Incidencia de los hechos descritos en el IRPF de don Carlos.
2. Si en lugar de a EE. UU., don Carlos hubiera trasladado su residencia de forma efectiva al paraíso fiscal de las Islas Vírgenes Británicas:

- ¿Qué especialidades resultarían en el año del cambio de residencia?
- Implicaciones de la venta de ambas participaciones en el año 2020 por importes de 1.700.000 euros (participación en entidad) y de 1.000.000 de euros (participación en fondo de inversión).

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

Pregunta 1

Pedro García, hermano de Adrián, presentó su declaración de IRPF del ejercicio 2013 el 30 de junio de 2014. Como consecuencia de la existencia de discrepancias entre los datos declarados en concepto de deducción por inversión en vivienda habitual y los que disponía la Administración, en fecha 20 de junio de 2017 la AEAT emitió requerimiento con el que inició procedimiento de comprobación limitada.

Respecto a la notificación del requerimiento, por parte del agente de Correos se realizó un intento de notificación con resultado «ausente» en fecha 25 de junio de 2017 en el domicilio fiscal de Pedro. En fecha 28 de junio se notificó el requerimiento por parte del agente de Correos en dicho domicilio.

No constando atendido el requerimiento, la Administración continuó el procedimiento de comprobación con la emisión de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, en la que se elimina la deducción, ya que Pedro no justificó la misma. Dicho trámite se emitió en fecha 1 de octubre de 2017 y se notificó por parte del agente de Correos al propio Pedro en su domicilio fiscal en fecha 3 de noviembre de 2017, tras un intento de notificación con resultado «ausente» realizado en fecha 3 de octubre de 2017.

Pedro presentó escrito de alegaciones en fecha 12 de noviembre de 2017 en el que mostró su disconformidad con la propuesta de liquidación provisional, alegando tener derecho a la deducción toda vez que la declaración de IRPF del ejercicio 2013 fue confeccionada con el programa Padre y utilizando los servicios de asistencia de la AEAT en Campaña de Renta, en un local de la propia Agencia y con cita previa. Manifestó que entonces la AEAT dio el visto bueno a la deducción.

La Administración desestimó las alegaciones y finalizó procedimiento de comprobación en fecha 20 de diciembre de 2017 mediante resolución en la que regularizó la deducción por inversión en vivienda habitual al no estar justificada, practicando la correspondiente liquidación provisional.

Se realizaron por parte del agente de Correos dos intentos de notificación de la liquidación provisional con resultado «ausente» en fechas 30 de diciembre de 2017 y 5 de enero de 2018, en el domicilio fiscal que constaba a la AEAT. Este acto administrativo se publicó en el BOE en fecha 15 de enero de 2018, entendiéndose notificada el día 31 de enero al no comparecer el obligado tributario.

Se pide:

1. Valore las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación provisional.
2. Indique la fecha de inicio, finalización y plazo de duración del procedimiento de comprobación. Razone si existe caducidad del mismo.

Pregunta 2

Pedro García, adquirió hace unos años un piso a Inmobiliaria del Adriático, SA y, desde entonces, lo alquila a un abogado como despacho profesional. Con fecha 30 de enero de 2018, último día del plazo voluntario de presentación, presenta la autoliquidación, modelo 303, correspondiente al cuarto trimestre de 2017 con resultado a devolver por importe de 515 euros. Con posterioridad a su presentación, haciendo una revisión de los libros de IVA y de las autoliquidaciones presentadas por dicho impuesto, se da cuenta de que en la autoliquidación correspondiente al 4.º trimestre de 2017 no había incluido las cuotas a compensar en periodos siguientes que fueron consignadas en el 303 del 3.º trimestre de 2017 por importe de 1.485 euros. Si dichas cuotas se hubiesen incluido en el 303 del 4.º trimestre, la devolución resultante hubiese sido superior a la solicitada. En consecuencia, el 31 de enero de 2018 presenta una solicitud de rectificación de esta última autoliquidación para que se le incluyan dichas cuotas y solicita la devolución resultante.

Se pide:

1. ¿Qué respuesta le dará la Administración?
2. Si no hubiese solicitado la rectificación de la autoliquidación, ¿pierde el derecho a la compensación de dichas cuotas?

Pregunta 3

Pedro García firmó un contrato con Inmobiliaria del Adriático, SA para comprar un piso de una nueva promoción, el cual debía entregarse en enero de 2018, y en el momento de

la firma del contrato realizó un pago por importe de 100.000 euros y 10.000 euros en concepto de IVA. No obstante, la entrega del piso se retrasará en más de seis meses y Pedro García opta por la resolución del contrato.

Se pide:

1. ¿Es procedente la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas? Razone la respuesta.
2. En su caso, ¿cuál sería la vía adecuada, la prevista en el artículo 89.Cinco a) o la prevista en el artículo 89.Cinco b) de la LIVA?

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

Pregunta 1

La sociedad Apuntes para Todos, SL (A, SL) ejerce su actividad comercial en un local. Tiene un contrato de mantenimiento y reparación de fotocopiadoras suscrito con Fotocopiadoras Sureste, SL (F, SL) hasta 31 de diciembre de 2020, en el que se ha pactado pagar por trimestres, con el siguiente calendario para todos los años:

1T: Fecha de pago = 15 de marzo.

2T: Fecha de pago = 15 de junio.

3T: Fecha de pago = 15 de septiembre.

4T: Fecha de pago = 15 de diciembre.

El importe por los servicios de mantenimiento asciende a 30.000 euros trimestrales más IVA al 21 %.

F, SL es deudora de la Hacienda Pública, teniendo a su cargo deudas en fase de embargo por importe de 369.000 euros.

El 22 de diciembre de 2017, A, SL recibió una diligencia en la que se declaraban embargados los créditos que F, SL pudiera ostentar frente a A, SL. Ese mismo día A, SL contestó a la AEAT que a dicha fecha no existía ningún crédito pendiente de pago y que, por tanto, consideraba totalmente cumplida la orden de embargo.

Llegado el 15 de marzo de 2018, A, SL paga directamente a F, SL el importe del mantenimiento contratado del primer trimestre más el 21 % de IVA (36.300 €).

Se pide:

1. Analizar la corrección de la contestación dada por A, SL el 22 de diciembre de 2017.
2. Indicar si A, SL ha actuado correctamente el 15 de marzo de 2018. En caso contrario, qué consecuencias puede traerle dicha actuación y por qué magnitud.

Pregunta 2

La sociedad Z, SL está en negociaciones con la sociedad A, SL que desea adquirir todas las participaciones del capital de Z, para continuar con la actividad comercial que desarrolla Z, SL. Pactan que A, SL se subrogará en los derechos y obligaciones, activos y pasivos de Z, y se compromete a mantener la actual plantilla de Z así como determinados contratos a largo plazo con los clientes más importantes, si bien desarrollará la actividad en otro local del mismo centro comercial propiedad de A, SL. Actualmente, Z no tiene pendiente de cumplir ninguna obligación formal. Se conoce asimismo que el 16 de abril de 2018 tenía las siguientes deudas:

- Actas de IVA, 3T-2016, fraccionado el pago en ejecutiva, garantizados con un único aval bancario, por importe de 120.000 euros.
- Sanción derivada de la comprobación de IVA-3T-2016, por importe de 50.000 euros, recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en voluntaria y suspendida.
- Reconocimiento de deuda de retenciones IRPF-1T-2018, sin solicitud de aplazamiento ni compensación, por importe de 12.000 euros, presentado el día 16 de abril de 2018.
- Multa enviada al cobro en periodo ejecutivo, por importe de 6.000 euros, por un incumplimiento de la Ley de protección de datos.

Z solicita el 20 de abril de 2018 un certificado de estar al corriente.

Se pide:

1. ¿Cuál sería el sentido del certificado de estar al corriente a que se refiere el artículo 74 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e

- inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio? Razonar la respuesta.
2. Con independencia de lo anterior, Z, SL ha dejado de cumplir el fraccionamiento. Tras los trámites oportunos, la Dependencia Regional de Recaudación decide ejecutar el aval. Tanto la entidad bancaria avalista como el deudor presentan un escrito oponiéndose a la ejecución del aval, alegando que la deuda todavía no es firme, pues la reclamación está pendiente de resolución. ¿Es procedente la ejecución del aval en estas circunstancias?

Pregunta 3

Como consecuencia de un procedimiento de comprobación efectuado por Inspección a la sociedad A, SL, se le incoan las siguientes actas: acta de IVA correspondiente a los ejercicios 2016 y 2017 con un resultado a devolver de 85.000 euros; y acta del IS por los ejercicios 2015, 2016 y 2017 con un resultado a ingresar de 150.000 euros.

Se pide:

¿Qué actuaciones debe realizar recaudación?

Pregunta 4

Con ocasión de la presentación de la autoliquidación correspondiente al IVA del primer trimestre de 2018, y dados los problemas de cobro respecto a algunos de sus clientes que están en difíciles situaciones de liquidez, Inmobiliaria del Adriático, SL decide presentar una solicitud de aplazamiento de la deuda correspondiente a dicho concepto y periodo, manifestando que no cobra de sus clientes.

Se pide:

Analizar las consecuencias recaudatorias.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

a) La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados «terceristas») para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución.

Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regulación viene en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC) y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

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

A estos efectos, el artículo 165.3 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

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

Por otra parte, la tercería de mejor derecho (arts. 614 a 620 LEC) es el cauce procesal que puede utilizar quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del acreedor ejecutante. Se trata de establecer una prioridad en la percepción del importe de la actividad ejecutiva frente al propio actor ejecutante.

A estos efectos, el artículo 165.3 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por considerar que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.

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

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

El artículo 119 del RGR regula la forma, plazos y efectos de la interposición de la tercería, señalando que si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite se producirán, entre otros, los siguientes efectos:

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

Por otra parte, si la tercería fuera de mejor derecho, una vez admitida a trámite, se proseguirá el procedimiento de apremio hasta la realización de los bienes o derechos y se consignará el importe obtenido a resultas de la reclamación de tercería. No obstante, podrá suspenderse su ejecución si el tercerista consigna el importe de la cantidad a que se refiere el artículo 169.1 de la LGT, o el valor del bien a que se refiere la tercería si este último fuese inferior. A estos efectos, la valoración del bien se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 97 del RGR.

Igualmente, si los bienes consistieran en dinero, en efectivo o en cuentas, podrá acordarse la consignación de su importe en la Caja General de Depósitos o su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.

Por lo tanto, procederá calificar la tercería como tercería de dominio, dado que el tercero (don Adrián) considera que los bienes embargados (los créditos que doña Bárbara ostentaba contra Inmobiliaria del Adriático, SA, por razón de un préstamo otorgado en fecha 31 de diciembre de 2012) son de su propiedad.

El plazo de interposición de las reclamaciones por tercería es:

- Para las tercerías de dominio, antes de que, de acuerdo con la legislación civil, se haya producido la transmisión de los bienes a un tercero por alguna de las vías de enajenación del RGR o, en su caso, de adjudicación a la Hacienda Pública.

- Para las tercerías de mejor derecho, antes de la percepción del precio de venta vía ejecución forzosa o de la adjudicación, aunque su admisión no suspende el procedimiento, que continúa hasta la consignación de la cantidad controvertida.

La tercería puede ser objeto de inadmisión, si siendo de dominio se presenta después de otorgada la escritura o consumada la venta, o si siendo de mejor derecho ya se ha percibido el precio de la enajenación.

b) Don Adrián efectúa las siguientes alegaciones:

- 1.º Que tiene un mejor derecho que la AEAT para el cobro de dicho crédito, aportando escritura pública de cesión del mismo, de fecha 3 de mayo de 2017.
- 2.º Que, en todo caso, la AEAT solo tendría derecho a embargar el 50 % de dichos créditos, pues se trata de un crédito que pertenece a la sociedad de gananciales.

En cuanto a la primera alegación, el embargo solo puede recaer sobre bienes del deudor, habiéndose practicado cuando ya no formaba parte del patrimonio del deudor. A tal efecto, la escritura pública de cesión del crédito es de fecha anterior (3 de mayo de 2017) al embargo practicado por la Hacienda Pública (2 de febrero de 2018).

A la segunda alegación cabe oponer que el artículo 1.401 del Código Civil dispone que, si se trata de deuda ganancial contraída por uno de los cónyuges antes de la disolución, el patrimonio ganancial se encuentra afecto al pago de la deuda, manteniéndose aun después de la disolución de la sociedad de gananciales.

Además, el artículo 1.367 del Código Civil dispone que los bienes gananciales responderán en todo caso de las obligaciones contraídas por los dos cónyuges conjuntamente o por uno de ellos con el consentimiento expreso del otro.

Pregunta 2

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

A estos efectos, el artículo 165.3 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

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

Por otra parte, la tercería de mejor derecho (arts. 614 a 620 LEC) es el cauce procesal que puede utilizar quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del acreedor ejecutante. Se trata de establecer una prioridad en la percepción del importe de la actividad ejecutiva frente al propio actor ejecutante.

A estos efectos, el artículo 165.3 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por considerar que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

Si se interpone tercería de mejor derecho, proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.

Por lo tanto, procederá calificar la tercería como tercería de mejor derecho, dado que el tercero (el director de la residencia de ancianos) considera que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública.

b) El director de la residencia de ancianos efectúa las siguientes alegaciones:

- 1.º Que en atención al estado y edad de doña Anastasia, el pago no es válido porque carece de capacidad.
- 2.º Que doña Anastasia no tiene legitimación activa para realizar el pago, pues la deuda tributaria no es suya.
- 3.º Que, en todo caso, el pago es nulo por haberse hecho en fraude de acreedores, por lo que el dinero le pertenece. Asimismo, que tiene preferencia para el cobro de la deuda, porque vive en la residencia desde el año 2012.

A la primera alegación cabe oponer que el artículo 44 de la LGT regula la capacidad de obrar, disponiendo que tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.

En este caso, el enunciado nos indica que doña Anastasia, la abuela de doña Bárbara, tiene 92 años, y padece una fuerte arterioesclerosis senil, por lo que, no existiendo incapacitación, tiene capacidad de obrar en el orden tributario.

A la segunda alegación cabe oponer que el artículo 33 del RGR regula la legitimación, lugar de pago y forma de pago, disponiendo que puede efectuar el pago, en periodo vo-

luntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.

El tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

A la tercera (y última) alegación cabe oponer que el fraude de acreedores es una acción maliciosa encaminada a dificultar que los acreedores cobren sus deudas. Requiere la presencia del elemento subjetivo, consistente en la conciencia o conocimiento de que con ese acto se perjudica el derecho de los acreedores.

Ante esta situación, nuestro ordenamiento jurídico prevé la acción de rescisión o pauliana por fraude de acreedores, cuyo objetivo no es otro que conservar íntegro el patrimonio del deudor, revocando los actos de enajenación realizados por el deudor y reintegrando en su patrimonio los bienes enajenados, para que pueda responder con los mismos de sus deudas.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe asimismo señalar que el hecho de que la anciana viva en la residencia desde el año 2012 no le otorga preferencia para el cobro de la deuda.

Parte 2.^a

Apartado 1

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015), modifica la regulación de los plazos del procedimiento inspector destacando, entre otras, las siguientes novedades:

1. Se establece un plazo general máximo de duración del procedimiento inspector y un plazo especial en determinados supuestos.
2. Se prevén determinados periodos de suspensión del cómputo del plazo, definidos de forma objetiva en la ley, que impiden la continuación del procedimiento.
3. La norma contempla determinados supuestos que suponen la extensión de plazo, que se aplican a solicitud del propio obligado tributario o bien cuando el obligado tributario aporte documentación que se le haya requerido una vez finalizado el plazo para dicha aportación.
4. Se suprime:
 - La posibilidad de ampliar el plazo máximo de duración del procedimiento inspector hasta ahora prevista en determinados supuestos.

- La interrupción injustificada del procedimiento inspector por paralización del procedimiento inspector (más de seis meses por causa no imputable al obligado tributario).

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6, de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la LGT, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Dado que el procedimiento inspector se inició en fecha 14 de marzo de 2017, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, resulta aplicable la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015.

Las actuaciones del procedimiento de inspección se deben llevar a cabo en un plazo máximo de 18 meses. Por tanto, entre el inicio y la finalización de las actuaciones del procedimiento inspector, no puede mediar un periodo superior a los 18 meses, salvo que concurra alguna de las circunstancias que permiten aplicar el plazo especial (de 27 meses), con la salvedad prevista para el supuesto de concurrencia de alguno de los supuestos de suspensión del cómputo de dicho plazo.

Ahora bien, además del plazo general de duración del procedimiento inspector (18 meses), se establece un plazo especial ampliado cuando concurra alguno de los supuestos siguientes relativos a la cifra anual de negocios del obligado tributario o a la integración en un grupo de sociedades en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

- a) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de hasta 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación, la cifra anual de negocios del obligado tributario es igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas (actualmente, 5.700.000 €, tal y como establece el art. 263 de la Ley de sociedades de capital).
- b) El plazo máximo de duración del procedimiento inspector es de hasta 27 meses cuando, en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación, el obligado está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal del IS o al régimen especial de grupo de entidades del IVA que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Además, debe tenerse en cuenta que existe una regla especial aplicable cuando se esté comprobando a varias personas o entidades vinculadas. Así, cuando se esté comprobando a varias personas o entidades vinculadas y en alguna de ellas concurra cualquiera de los

supuestos que determinan la aplicación del plazo máximo de duración ampliado, también resulta de aplicación el plazo especial de duración del procedimiento, respecto de todas las personas vinculadas objeto de comprobación.

En el supuesto 1, en que el obligado tributario no está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal ni en régimen especial de grupo de entidades, como dicha entidad tiene una cifra anual de negocios de 23.150.000 euros en el ejercicio 2015 (importe superior al requerido para auditar sus cuentas), el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses.

En el supuesto 2, en que el obligado tributario no está integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal ni en régimen especial de grupo de entidades, como dicha entidad tiene una cifra anual de negocios de 23.150.000 euros en el ejercicio 2015 (importe superior al requerido para auditar sus cuentas), el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses. Además, dado que realiza operaciones con una entidad vinculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), respecto de la que se están desarrollando también actuaciones inspectoras, que sí está integrada en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal, la existencia de vinculación entre ambas entidades supone que a la entidad Inmobiliaria del Adriático, SA también se le aplicará el plazo máximo de 27 meses para realizar las actuaciones inspectoras.

Apartado 2

El artículo 18.13 de la LIS regula las siguientes infracciones específicas por incumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas:

1.º En caso de que la Administración no realice correcciones valorativas, constituye infracción tributaria la falta de aportación o de forma incompleta o con datos falsos, de la documentación específica.

La infracción tributaria se califica como grave, y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

Ahora bien, esta sanción tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- a) El 10 % del importe conjunto de las operaciones sujetas al IS, IRPF o IRNR realizadas en el periodo impositivo.
- b) El 1 % del importe neto de la cifra de negocios.

2.º En caso de que la Administración realice correcciones valorativas, constituyen infracción tributaria las siguientes conductas infractoras:

- La falta de aportación o de forma incompleta o con datos falsos de la documentación específica.
- Que el valor declarado a efectos del impuesto no coincide con el valor de mercado que se deriva de la documentación específica.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción tributaria grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 % sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación.

Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de esta infracción específica.

Las sanciones previstas en el artículo 18.13 de la LIS serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la LGT, por la desatención de los requerimientos realizados.

Por lo tanto, por lo que se refiere al ejercicio 2014, dado que la Administración no realiza correcciones valorativas, y en la documentación aportada el importe de las operaciones realizadas con la entidad Local Value, Ltd constaba con cifra errónea, constituye infracción tributaria la falta de aportación o de forma incompleta o con datos falsos, de la documentación específica.

La infracción tributaria se califica como grave, y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

Ahora bien, esta sanción tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- a) El 10 % del importe conjunto de las operaciones sujetas al IS, IRPF o IRNR realizadas en el periodo impositivo.
- b) El 1 % del importe neto de la cifra de negocios.

Por lo que se refiere al ejercicio 2015, dado que la Administración realiza correcciones valorativas, y en la documentación aportada el importe de las operaciones realizadas con la entidad Local Value, Ltd constaba con cifra errónea, constituyen infracción tributaria las siguientes conductas infractoras:

- La falta de aportación o de forma incompleta o con datos falsos de la documentación específica.
- Que el valor declarado a efectos del impuesto no coincide con el valor de mercado que se deriva de la documentación específica.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción tributaria grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 % sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Según el enunciado, la corrección valorativa por operaciones vinculadas del ejercicio 2015 asciende a 750.000 euros, por lo que la sanción a imponer ascenderá a 112.500 euros (15 % x 750.000).

Por otra parte, se ha cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 203 de la LGT, que establece que constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

La infracción prevista en este artículo será grave.

En caso de obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento inspector, el apartado 6 del artículo 203 de la LGT establece un régimen más agravado, que distingue dos situaciones, según si el inspeccionado realiza o no actividades económicas.

Si el inspeccionado realiza actividades económicas se sancionará, cuando la infracción se refiera a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

- En caso de incomparecencia o desatención del primer requerimiento, multa de 3.000 euros.
- En caso de incomparecencia o desatención del segundo requerimiento, multa de 15.000 euros.
- En caso de incomparecencia o desatención del tercer requerimiento:
 - Si se trata de magnitudes monetarias conocidas, multa proporcional de la mitad del importe de la operación requerida y no contestada, con mínimo de 20.000 euros y máximo de 600.000 euros.
 - Si se trata de magnitudes no monetarias o monetarias no conocidas, multa proporcional del 1 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

No obstante, en cualquiera de los casos contemplados, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, al de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías señaladas.

Según se desprende del enunciado, dado que se han desatendido tres requerimientos, y se trata de magnitudes no monetarias o monetarias no conocidas, la sanción consistirá en multa proporcional del 1 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Dado que el obligado tributario en el desarrollo de su actividad empresarial declaró un importe de cifra anual de negocios para 2015 (último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción) de 23.150.000 euros, la sanción ascenderá a 231.500 euros.

Ahora bien, dado que el obligado tributario dio total cumplimiento al requerimiento administrativo en fecha 19 de diciembre de 2017, es decir, antes de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento inspector (dicho trámite de audiencia finalizó a finales del mes de marzo de 2018), el importe de la sanción ascenderá a la mitad de la cuantía señalada, es decir, 115.750 euros (231.500/2).

Apartado 3

La posibilidad de adoptar medidas cautelares constituye una concreta manifestación de la potestad de autotutela reconocida a la Administración, cuyo ejercicio aparece condicionado tanto desde el punto de vista sustantivo como formal.

Se faculta a los órganos de la inspección para adoptar medidas cautelares necesarias 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 (art. 146.1 LGT).

Estas medidas se aplican sobre los medios de prueba, entre los que pueden encontrarse mercancías o productos sometidos a gravamen, así como libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información que se pretende asegurar.

La finalidad de las medidas cautelares en el seno del procedimiento de inspección es impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Por lo tanto, las medidas cautelares persiguen garantizar la localización de la documentación, así como su conservación en el estado en que se encuentra en el momento en que se adopta dicha medida, para garantizar que esos medios de prueba se presenten en su estado original en las actuaciones futuras.

Se trata, pues, de medidas dirigidas a asegurar las pruebas que los órganos de la inspección van a utilizar para fundamentar la regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Los funcionarios de la inspección están legalmente facultados para adoptar medidas cautelares de aseguramiento de la prueba. Estas medidas pueden consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías 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.

El procedimiento para la adopción de las medidas cautelares cuenta con importantes peculiaridades. Se trata de unas medidas de carácter instrumental dentro del procedimiento de inspección.

Además, dado que su finalidad es evitar el peligro de que desaparezcan o se alteren determinados medios de prueba, debe adoptarse nada más se conozca la existencia de las pruebas correspondientes sin esperar a la tramitación de un procedimiento en cuya conclusión ya podrían haber desaparecido las pruebas, y dejado sin sentido a las medidas a adoptar.

Pero, por otra parte, para conseguir una mayor objetividad y ponderación en la adopción de esta medida, se requiere la posterior ratificación, en su caso, de la medida adoptada por el órgano con funciones liquidadoras.

Es después de la adopción de la medida cautelar y antes de su posible ratificación cuando el obligado tributario puede presentar las alegaciones que considere oportunas, tanto sobre la necesidad de la medida, como sobre la ponderación de la misma y sobre la existencia de posibles perjuicios de difícil o imposible reparación. El carácter inquisitivo del procedimiento inspector y la finalidad de aseguramiento de pruebas de las medidas determina que no proceda una audiencia al obligado previa a la adopción de la medida, pero en cambio se establece que será oído por el órgano competente para liquidar a la hora de ratificar las medidas cautelares adoptadas por el actuario.

En la diligencia en la que se acuerde la adopción de las medidas cautelares deben haberse hecho constar las circunstancias y la finalidad que han determinado la adopción de la medida cautelar, aspectos que son imprescindibles para que el obligado tributario disponga de los elementos oportunos para poder efectuar sus alegaciones.

La diligencia no contiene, pues, la motivación de la medida cautelar, ya que en dicho documento solo se han de reflejar hechos y no fundamentaciones jurídicas, y aún no se han efectuado las alegaciones del obligado tributario.

La motivación de la medida cautelar se efectúa en el acuerdo del inspector-jefe en el que se ratifica, modifica o levanta la medida cautelar, a la vista de las alegaciones del interesado.

Adopción de las medidas cautelares (art. 181.3 y 5 RGAT)

La competencia para adoptar las medidas cautelares corresponde al funcionario de la inspección que desarrolle las actuaciones de comprobación o investigación, aunque estas medidas deben ser ulteriormente ratificadas, modificadas o levantadas por el órgano con funciones de liquidación.

En la adopción de las medidas cautelares los funcionarios de la inspección pueden solicitar la protección y auxilio necesario de las autoridades públicas.

Documentación (art. 181.4 del RGAT)

Las medidas cautelares deben documentarse en diligencia, en la que se debe hacer constar la medida cautelar adoptada, el inventario de los bienes precintados, depositados o incautados, las circunstancias y finalidad que determinan la adopción de la medida cautelar y la información al obligado tributario del derecho a formular alegaciones.

El momento de la extensión es el mismo de la adopción de la medida cautelar, salvo que no pueda efectuarse por cualquier causa no imputable a la Administración tributaria, en cuyo caso debe extenderse lo antes posible y remitirse copia al interesado.

Así, en el caso de producirse una conducta amenazadora o violenta del obligado tributario que impida la extensión de la diligencia en el momento en el que se adopta la medida, se debe diligenciar la medida adoptada lo antes posible y remitir copia de la misma al obligado tributario por cualquier medio admitido en derecho.

Esta notificación debe efectuarse a la mayor celeridad posible, dado que el plazo de 15 días para ratificar o levantar la medida no se computa desde la notificación de la adopción de la medida cautelar, sino desde su adopción.

Alegaciones del interesado (art. 181.5 RGAT)

Las alegaciones frente a la medida cautelar adoptada por el órgano inspector que desarrolla las actuaciones, las puede formular el obligado tributario frente al inspector-jefe en el plazo improrrogable de cinco días, contados desde el día siguiente al de la notificación de la medida cautelar.

El obligado tributario, además de cuestiones formales, puede alegar tanto sobre la necesidad de la medida, como sobre la ponderación de la misma y sobre la existencia de posibles perjuicios de difícil o imposible reparación.

El plazo concedido al obligado tributario es muy reducido y, además, improrrogable. Ello se debe al carácter de las medidas cautelares, así como al reducido plazo que dispone el órgano competente para liquidar para acordar la ratificación o levantamiento de la medida.

Ahora bien, dado el carácter provisional de la medida parece razonable, aunque la norma no lo señale expresamente, que si desaparecen o se modifican las circunstancias que motivaron la adopción de la medida, el obligado tributario pueda alegarlo en cualquier momento de la vigencia de la medida, para solicitar que se levante o modifique la medida adoptada, si no lo hacen de oficio los órganos de la inspección.

Ratificación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas (arts. 143.3 LGT y 181.5 RGAT)

La competencia para ratificar, modificar o levantar la medida cautelar corresponde al órgano competente para liquidar, que en el caso de la AEAT es el inspector-jefe. Para ello debe valorar la necesidad y proporcionalidad de la medida, así como la verificación del cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos.

Esta decisión se efectuará a la vista de la diligencia en la que se adopte la medida cautelar y las posibles alegaciones del obligado tributario, por medio de acuerdo debidamente motivado.

Por lo tanto, la motivación propiamente dicha de la medida cautelar se contiene en este acuerdo y no en la diligencia en la que se adopta provisionalmente la medida.

El acuerdo dictado debe notificarse al obligado tributario.

Apartado 4.a)

El artículo 19 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), señala que cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la ley del impuesto. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT.

Por otra parte, el artículo 186 del RGAT regula la tramitación de las actas con acuerdo, disponiendo en su apartado 8 a) que cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.

El artículo 190 del RGAT establece que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

Por tanto, la liquidación derivada del acta suscrita en conformidad tendrá carácter de definitiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 190.1 del RGAT.

Apartado 4.b)

El artículo 19 del RIS señala que cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento

de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la ley del impuesto. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT.

Por otra parte, el artículo 186 del RGAT regula la tramitación de las actas con acuerdo, disponiendo en su apartado 8 b) que cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

El artículo 190 del RGAT establece que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a los que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

Por tanto, la liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad tendrá carácter de definitiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 190.1 del RGAT.

Apartado 4.c)

El artículo 19 del RIS señala que cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la ley del impuesto. La liquidación derivada de esta acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4 b) de la LGT.

Por otra parte, en cuanto al resto de elementos regularizados (distintos de la corrección valorativa por operaciones vinculadas), el artículo 188 de la LGT dispone que cuando el obligado tributario suscriba el acta pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en la misma, se formalizará un acta de disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya suscrito.

El artículo 190 del RGAT establece que las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo

en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

Por tanto, la liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad (en cuanto al resto de elementos regularizados distintos de la corrección valorativa por operaciones vinculadas) tendrá carácter de definitiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 190.1 del RGAT.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Apartado 1

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:

a) 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.

b) 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 activi-

dades, 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 I+D.
- 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:

- 1.^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.
- 2.^a La inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.
- 3.^a 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.
- 4.^a 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 minorará 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).

c) Porcentajes de deducción.

- 1.º 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.

- 2.º 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 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 año 2015, la base de deducción asciende a 49.900 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

$$40.000 + (200.000 \times 2\% \times 60\%) + (100.000 \times 15\% \times 6/12) = 49.900 \text{ euros}$$

Año	2015
Amortización activos fijos	9.900
• Edificio	2.400
• Material laboratorio	7.500
Gastos de personal investigador	0
Resto gastos actividad	40.000
Total	49.900

En el año 2016, la base de deducción asciende a 117.400 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

$$(120.000 - 20.000) + (200.000 \times 2\% \times 60\%) + (100.000 \times 15\%) = 117.400 \text{ euros}$$

Año	2016
Amortización activos fijos	17.400
• Edificio	2.400
• Material laboratorio	15.000





Gastos de personal investigador	24.000
Resto gastos actividad	96.000
Subvención	- 20.000
Total	117.400

En consecuencia, la media de los gastos en investigación y desarrollo efectuados en 2015 y 2016 asciende a 83.650 euros [(49.900 + 117.400)/2].

En el año 2017, la base de deducción asciende a 132.400 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

$$(120.000 - 20.000) + (200.000 \times 2\% \times 60\%) + (100.000 \times 15\%) + (100.000 \times 15\%) = 132.400 \text{ euros}$$

Año	2017
Amortización activos fijos	32.400
• Edificio	2.400
• Material laboratorio	15.000
• Inmovilizado laboratorio	15.000
Gastos de personal investigador	30.000
Resto gastos actividad	90.000
Subvención	- 20.000
Total	132.400

Dado que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el periodo impositivo 2017 (132.400 €) son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores (83.650 €), se aplicará el porcentaje del 25 % hasta dicha media, y el 42 % sobre el exceso respecto de esta, por lo que la deducción por investigación y desarrollo ascenderá a 41.387,5 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$(83.650 \times 25\%) + [(132.400 - 83.650) \times 42\%] = 41.387,5 \text{ euros}$$

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el enunciado nos indica que, de los gastos de funcionamiento, 30.000 euros corresponden a personal especializado, procede practicar

una deducción adicional del 17 % de dicho importe. Ahora bien, dado que la subvención recibida en 2017 (20.000 €) financia los gastos del personal investigador (30.000 €), a efectos de calcular la deducción adicional sobre dichos gastos, el importe de tales gastos debe reducirse en la subvención percibida, por lo que la base de deducción ascenderá a 25.000 euros $[30.000 - (30.000 \times 20.000/120.000)]$, y la deducción adicional ascenderá a 4.250 euros $(25.000 \times 17 \%)$.

Por último, el enunciado nos indica que a principios de 2017 se adquirió un inmovilizado de laboratorio de alta tecnología, que supuso una inversión de 100.000 euros, por lo que procede deducir el 8 % de dicha inversión, es decir, 8.000 euros $(100.000 \times 8 \%)$.

Por tanto, la deducción por actividades de investigación y desarrollo de la entidad Premura, SL en el ejercicio 2017 asciende a 53.637,50 euros $(41.387,5 + 4.250 + 8.000)$.

Apartado 2

El artículo 39 de la LIS regula las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, disponiendo que estas deducciones se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III del título VI de la LIS.

Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de la LIS podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

- En las entidades de nueva creación.
- En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 % de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

No obstante, el límite se elevará al 50 % cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de la LIS, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio

periodo impositivo, exceda del 10 % de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

La cuota íntegra del ejercicio 2017 asciende a 50.000 euros, y las bonificaciones ascienden a 10.000 euros, por lo que la cuota íntegra ajustada positiva del ejercicio 2017 asciende a 40.000 euros (50.000 – 10.000).

Dado que el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de la LIS (53.637,50 €) excede del 10 % de la cuota íntegra ajustada (4.000 €), el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder del 50 % de la cuota íntegra ajustada positiva, es decir, 20.000 euros (50 % × 40.000 €).

Pregunta 2

La normativa del IS establece una limitación a la deducción de gastos financieros con carácter temporal, esto es, puede considerarse que responde a un criterio de imputación temporal en la deducción de los gastos financieros que cumplan determinados requisitos, pues se permite su deducción en periodos impositivos posteriores y, además, se vincula la deducción de los gastos financieros al cumplimiento de un determinado ratio sobre el resultado operativo de la entidad, con independencia de la proporción que tengan respecto de los fondos propios de la propia entidad, así como de la relación con la entidad con la que se tiene el endeudamiento generador de los gastos financieros.

Así, el artículo 16 de la LIS dispone que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

Por tanto, el exceso del gasto financiero devengado en el periodo impositivo que sobrepase el referido límite no es fiscalmente deducible en ese periodo impositivo.

La no deducibilidad supone realizar ajustes positivos al resultado contable del periodo impositivo en que se ha contabilizado el gasto financiero neto y, en su caso, ajustes negativos por el mismo importe en periodos impositivos posteriores en los que puedan ser deducidos dichos gastos, dado que los gastos financieros que no han sido deducibles en un periodo impositivo pueden deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los gastos financieros netos del periodo impositivo posterior que corresponda, con el límite del 30 % del beneficio operativo de ese ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de la LIS.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000 de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de la LIS.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

Para los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se establecía un orden en la deducción de los gastos financieros netos, por lo que los gastos financieros netos no deducidos en un periodo impositivo se habían de deducir en un periodo impositivo posterior, pero una vez deducidos los gastos financieros netos devengados en el propio periodo impositivo y siempre que no excedieran, en su conjunto, el límite del 30 % del beneficio operativo de ese periodo impositivo o de 1.000.000 de euros, de ser este importe superior.

Esta prelación en la deducción de los gastos financieros del propio periodo impositivo respecto de los gastos financieros pendientes tenía por objeto evitar que estos últimos pudieran rejuvenecerse. No obstante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, este orden no tiene ningún efecto práctico, ya que no existe límite temporal para la deducción de los gastos financieros pendientes.

En el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 del artículo 15 de la LIS, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del periodo impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 del artículo 15 de la LIS, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

El artículo 15 j) de la LIS señala que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %.

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que la entidad no residente en España Local Value, Ltd ostenta el 30 % de las participaciones sociales de la sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA, por lo que cabe concluir que existe vinculación entre ambas entidades, en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS.

El enunciado del supuesto nos indica que, dentro de los gastos financieros se incluyen gastos financieros satisfechos a la sociedad Local Value, Ltd (entidad vinculada), por importe de 2.000.000 de euros, así como que esta sociedad no residente tributa por los ingresos derivados de esta operación al tipo nominal del 8 %.

Por lo tanto, a efectos del cómputo de los gastos financieros netos del periodo impositivo, no deberemos tener en cuenta los gastos financieros satisfechos a la sociedad Local Value, Ltd, por importe de 2.000.000 de euros.

Por otra parte, el beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, entre otras partidas. Dado que el enunciado nos indica que la amortización del inmovilizado ha ascendido a 1.000.000 de euros, el beneficio operativo ascenderá a 26.000.000 de euros.

Por lo tanto, el gasto financiero neto del periodo impositivo 2017 ascenderá a 3.000.000 de euros (20.000.000 – 2.000.000 – 15.000.000), y a dicho importe deberemos adicionar los gastos financieros pendientes de deducir de ejercicios anteriores, por importe de 4.000.000 de euros, no pudiendo exceder dicha suma del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

En consecuencia, dado que el gasto financiero neto asciende a 7.000.000 de euros (3.000.000 + 4.000.000), y el 30 % del beneficio operativo asciende a 7.800.000 euros (30 % × 26.000.000), podemos deducir 7.000.000 de euros.

Y, por lo que se refiere a los ajustes a realizar para determinar la base imponible, cabe señalar los siguientes:

- 1.º Los gastos financieros satisfechos a la sociedad Local Value, Ltd (entidad vinculada), por importe de 2.000.000 de euros, no son fiscalmente deducibles, por

lo que procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable de 2.000.000 de euros (art. 15 j) LIS).

- 2.º Los gastos financieros pendientes de deducir de ejercicios anteriores por importe de 4.000.000 de euros, que motivaron la realización en su día de un ajuste positivo al resultado contable de 4.000.000 de euros, serán fiscalmente deducibles en el ejercicio 2017, por lo que procederá efectuar, en el ejercicio 2017, un ajuste negativo al resultado contable de 4.000.000 de euros.

Parte 4.^a

La operación por la cual una sociedad mercantil, domiciliada en España y dedicada a la compraventa de terrenos, vende un solar sito en Barcelona a Inmobiliaria del Adriático, SA, en fecha 1 de julio de 2016, por importe de 400.000 euros, que va a destinar a construir un edificio de 20 viviendas y 2 locales comerciales para proceder a su venta, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º 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) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, la operación no está exenta del IVA, dado que el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA establece que estará exenta la entrega de terrenos rústicos y demás no edificables, y los solares tienen la consideración de terrenos edificables.

La base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. El enunciado del supuesto nos indica que el solar fue vendido por 400.000 euros, por lo que dicho importe es la base imponible.

En cuanto al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la LIVA, al no ser de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la referida ley.

La cuota tributaria, por consiguiente, ascenderá a 84.000 euros ($400.000 \times 21\%$).

El devengo de la operación, tal y como dispone el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, se produce en fecha 1 de julio de 2016, con la puesta a disposición del adquirente (Inmobiliaria del Adriático, SA) del solar.

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 empresa que entrega el solar, que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En cuanto a la deducibilidad de la cuota soportada por Inmobiliaria del Adriático, SA (84.000 €), de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la LIVA, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, entre otros, 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.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella, constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de esta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

El artículo 101 de la LIVA dispone que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

El enunciado nos indica que la prorrata de Inmobiliaria del Adriático, SA es del 100 % para el sector diferenciado de la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que se podrá deducir íntegramente la cuota de IVA soportado (84.000 €).

Por lo que se refiere a la ejecución de obra que se contrata con Local Value, Ltd, para la construcción de un edificio de 20 viviendas y 2 locales comerciales destinado a la venta, se trata de una entrega de bienes sujeta al IVA, en virtud del artículo 4 de la LIVA, según el cual estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El artículo 8.Dos.1.º de la LIVA califica como entrega de bien las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción (o rehabilitación) de una edificación cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 % de la base imponible (el enunciado del supuesto indica que Local Value, Ltd aportará la totalidad de los materiales).

Por otra parte, el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación. Se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Por lo tanto, la ejecución de obra para la construcción de una edificación de 20 viviendas y 2 locales comerciales destinadas a la venta es una operación sujeta y no exenta. Local Value, Ltd, como promotor, realizará posteriormente la primera entrega del edificio terminado, que también estará sujeta y no exenta del IVA.

Por lo que se refiere al lugar de realización del hecho imponible, se trata de una entrega de bienes realizada en el territorio de aplicación del impuesto, dado que el artículo 68.Uno de la LIVA dispone que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio, y el artículo 68.Dos.3.º de la LIVA establece que también se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto:

- 1.º 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, salvo lo dispuesto en los números siguientes.
- 2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, entre otros supuestos, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

El apartado Tres del artículo 69 de la LIVA establece que, a efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.
- Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Si bien el enunciado nos indica que Local Value, Ltd no realiza ninguna otra actividad en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 69.Tres de la LIVA dispone que se con-

sideran establecimientos permanentes, a efectos del IVA, las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses. Por tanto, cabe concluir que Local Value, Ltd está establecida en el territorio de aplicación del impuesto español.

No obstante lo anterior, el sujeto pasivo de la ejecución de obra es el destinatario de la operación sujeta al IVA, es decir, Inmobiliaria del Adriático, SA, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º f) de la LIVA, que dispone que serán sujetos pasivos de las entregas de bienes los destinatarios de las mismas, entre otros casos, cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Inmobiliaria del Adriático, SA estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir y a soportar la repercusión de la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

El artículo 79 de la LIVA regula una serie de reglas especiales para la determinación de la base imponible, disponiendo en su apartado Cinco que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación, entre otros, en las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que Local Value, LTD es titular del 30 % de las participaciones sociales de la sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA, por lo que cabe concluir que existe vinculación.

No obstante, esta regla solo es aplicable cuando se cumplan alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el IVA y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Al no concurrir ninguna de las tres circunstancias expuestas, no resultará aplicable esta regla especial de valoración de la base imponible (art. 79.Cinco LIVA), por lo que deberá aplicarse la regla general, contemplada en el artículo 78 de la LIVA, que dispone que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al IVA procedente del destinatario o de terceras personas, es decir, 1.000.000 de euros.

El tipo de gravamen será el 10 %, de acuerdo con el artículo 91.Uno.3.1.º de la LIVA, que dispone que se aplicará el tipo de gravamen del 10 % a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 % de la superficie construida se destine a dicha utilización.

La cuota tributaria, por consiguiente, ascenderá a 100.000 euros ($1.000.000 \text{ €} \times 10 \%$).

En cuanto a la deducibilidad de la cuota tributaria soportada por Inmobiliaria del Adriático, SA (100.000 €), el enunciado nos indica que su prorata es del 100 % para el sector diferenciado de la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que se podrá deducir íntegramente dicha cuota.

En cuanto al devengo de la operación, el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA señala que, en las entregas de bienes, el impuesto se devenga cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente de los bienes. No obstante, el apartado Dos del artículo 75 de la LIVA dispone que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

La contestación a la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V2436/2013, de 19 de julio (NFC048691), señala que en los contratos de ejecución de obra que tengan la consideración de entrega de bienes o en los que, teniendo la consideración de prestaciones de servicios, se aporten materiales por el constructor, el momento que determinará el devengo del impuesto será aquel en el que el destinatario de la operación en que consiste la ejecución de obra se convierta en propietario de la misma, en cuanto adquiera el total de las facultades que corresponden al propietario de un bien, en tanto que en aquel se debe tener por producida la puesta a disposición del resultado de la obra.

Por todo ello, la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras, en cuanto aquella, en principio, no determina que se cumplan las condiciones requeridas en la LIVA, no determinará, por sí misma, el devengo del impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes, por no haber transmisión del poder de disposición, tal y como esta se configura en el impuesto. No obstante, la puesta a disposición de las obras puede producirse parcialmente cuando el dueño se apropie de las obras a medida que el contratista las realiza o bien cuando se emitan certificaciones de obra mediante las cuales se ponga a disposición del dueño de la obra la parte de la obra certificada («fase completa y terminada de la misma»). En este mismo sentido se manifiesta el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de marzo de 2001 (rec. núm. 9464/1995 –NFJ010413–).

Todo lo anteriormente expuesto no impide la aplicación de la norma relativa a los pagos anticipados (art. 75.Dos LIVA), el cual establece que, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Es decir, si se procede al pago total o parcial del importe correspondiente a la parte de obra ejecutada, que se documenta en la certificación de obra, se devengará el impuesto en proporción a la cantidad satisfecha, por el importe efectivamente cobrado. A estos efectos, el mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente a dicha obra. Tampoco se entenderá cobrada la certificación de obra con la emisión de un pagaré sino únicamente en el momento de su pago por el deudor.

El devengo de la operación, tal y como dispone el artículo 75 de la LIVA, se realizará a medida que se emitan y satisfagan las certificaciones de obra, al tener la consideración de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, es decir:

- 30 de septiembre de 2016: se produce el devengo, respecto de 250.000 euros.
- 30 de abril de 2017: se produce el devengo, respecto de 250.000 euros (si bien la certificación de obra se emite en fecha 31 de marzo de 2017, el pago se produce en fecha 30 de abril de 2017).

- 31 de diciembre de 2017: se produce el devengo, respecto de 500.000 euros.

Cabe señalar, asimismo, que la entrega, por parte de Inmobiliaria del Adriático, SA, de uno de los locales construidos por Local Value, Ltd a esta, en fecha 31 de diciembre de 2017 (momento en que finalizó la construcción), por un valor acordado de 500.000 euros (coincidente con el valor de mercado) 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.3.º 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) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

A la entrega del local no le resulta de aplicación el supuesto de exención del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, ya que para que la entrega del local estuviera exenta tendría que tratarse de la segunda o ulterior entrega del mismo. Se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. Por lo tanto, se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA.

El artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales de la base imponible, disponiendo en su apartado 1 que, en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

El enunciado del supuesto nos indica que el local comercial se valora en 500.000 euros, por lo que la base imponible de la entrega del local comercial se corresponde con dicha cantidad.

En cuanto al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la LIVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de referida ley.

La cuota tributaria, por consiguiente, ascenderá a 105.000 euros ($500.000 \times 21\%$).

El devengo de la operación, tal y como dispone el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, se produce en fecha 31 de diciembre de 2017, con la puesta a disposición del adquirente (Local Value, Ltd) del local comercial.

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 empresa que entrega el local comercial, es decir, Inmobiliaria del Adriático, SA, que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Por otra parte, los servicios prestados por el interiorista francés constituyen una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios (art. 11 de la LIVA) localizada en el territorio de aplicación del impuesto español, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (Inmobiliaria del Adriático, SA) es empresario/profesional a efectos del IVA y se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

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

La base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, es decir, 20.000 euros.

En cuanto al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la LIVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

La cuota tributaria, por consiguiente, ascenderá a 4.200 euros ($20.000 \times 21\%$).

El devengo de la operación, tal y como dispone el artículo 75.Uno.2.º de la LIVA, se produce en fecha 31 de enero de 2018, fecha en que se prestan los servicios.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa destinataria del servicio, es decir, Inmobiliaria del Adriático, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º a) de la LIVA, dado que el interiorista francés no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto español.

Inmobiliaria del Adriático, SA estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir y a soportar la repercusión de la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En cuanto a la deducibilidad de la cuota soportada por Inmobiliaria del Adriático, SA (4.200 €), el enunciado nos indica que su prorrata es del 100 % para el sector diferenciado de la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que se podrá deducir íntegramente dicha cuota.

Por último, la adquisición a un diseñador italiano, domiciliado en Venecia, de unas lámparas de cristal de Murano por importe de 50.000 euros, las cuales son transportadas desde Italia a España por cuenta del vendedor, constituye una operación sujeta al IVA, en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como disponen los artículos 13 y 15 de la LIVA, que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, dado que es el lugar de llegada de los bienes, en virtud de lo establecido en el artículo 71 de la LIVA.

La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determina, tal y como establece el artículo 82 de la LIVA, de acuerdo con lo dispuesto en las normas para las entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 78 a 81 LIVA). Por tanto, la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario (50.000 €).

En cuanto al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90. Uno de la LIVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de referida ley.

La cuota tributaria, por consiguiente, ascenderá a 10.500 euros ($50.000 \times 21\%$).

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 76 de la LIVA, en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIVA.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado Dos del artículo 75 de la LIVA, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

El sujeto pasivo de la operación será la empresa que efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LIVA, es decir, Inmobiliaria del Adriático, SA.

Inmobiliaria del Adriático, SA estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir y a soportar la repercusión de la cuota tributaria, en virtud del artículo 88. Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En cuanto a la deducibilidad de la cuota soportada por Inmobiliaria del Adriático, SA (10.500 €), el enunciado nos indica que su prorrata es del 100 % para el sector diferenciado de la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que se podrán deducir íntegramente tales cuotas.

Parte 5.^a

Pregunta 1

Apartado A)

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

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

De los datos del enunciado se desprende que el valor en aduana de las mercancías importadas, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mismas (1.000.000 de litros de biodiésel) asciende a 1.000.000 de euros (el enunciado del supuesto nos indica que el precio en condiciones CIF Valencia es de 1 € el litro de producto).

De los datos del enunciado se desprende que los derechos arancelarios del biodiésel (Código Nomenclatura Combinada 3826001099) son del 6,5 % *ad valorem*, por lo que los derechos arancelarios ascienden a 65.000 euros ($1.000.000 \times 6,5\%$).

Los derechos *antidumping* son derechos reguladores, que tienen como justificación neutralizar la ventaja adquirida por determinadas mercancías como consecuencia de prácticas comerciales prohibidas que posibilitan su llegada al país de importación a precios anormalmente bajos. De esta forma, los productos importados no supondrán una competencia desleal para los productos idénticos o similares producidos en el país de importación por el hecho de haberse beneficiado en el país de exportación de subvenciones oficiales o por haberse exportado en régimen de *dumping*.

De los datos del enunciado se desprende que el tipo del derecho *antidumping* definitivo aplicable al biodiésel fabricado por Green Earth Fuels of Houston es de 70,6 euros por tonelada neta (el enunciado nos indica que 1 litro de biodiésel equivale a 1 kilo de biodiésel), por lo que los derechos *antidumping* ascienden a 70.600 euros ($1.000.000 \times 70,6/1.000$).

Los derechos compensatorios no tienen otra finalidad que la de asegurar que los productos importados soporten la misma fiscalidad indirecta que la que habrían soportado de haberse fabricado u obtenido en el país de importación. Estos derechos son los que justifican la necesidad de establecer ajustes fiscales en frontera.

De los datos del enunciado se desprende que el tipo del derecho compensatorio definitivo aplicable al biodiésel fabricado por Green Earth Fuels of Houston es de 213,4 euros por tonelada neta (el enunciado nos indica que 1 litro de biodiésel equivale a 1 kilo de biodiésel), por lo que los derechos *antidumping* ascienden a 213.400 euros ($1.000.000 \times 213,4/1.000$).

Por lo tanto, la deuda aduanera nacida con ocasión de la importación realizada el día 12 de enero de 2018 de 1.000.000 de litros de biodiésel ascenderá a 349.000 euros, siendo dicho importe el resultado de sumar los derechos arancelarios devengados con motivo de la importación (65.000 €), los derechos *antidumping* devengados con motivo de la importación (70.600 €), así como los derechos compensatorios devengados con motivos de la importación (213.400 €).

Por lo que se refiere a la cuota de IVA exigible con ocasión de la importación realizada el día 12 de enero de 2018, el artículo 24 de la LIVA regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales, estableciendo en su apartado Uno e) que estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas, de los bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

A los efectos de la LIVA, el régimen de depósito distinto del aduanero será el definido en el anexo de la misma. Y, según el apartado quinto del referido anexo, en relación con los bienes objeto de impuestos especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

El enunciado del supuesto nos indica que el biodiésel importado a libre práctica se incluye simultáneamente en un depósito fiscal, por lo que cabe concluir que la entrega del biodiésel estará exenta, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA, al vincularse los bienes al régimen de depósito distinto del aduanero, siendo el mismo un régimen suspensivo. Esta exención se aplicará mientras el biodiésel permanezca vinculado al régimen de depósito distinto del aduanero.

Por lo que se refiere a la cuota de impuestos especiales exigible con ocasión de la importación realizada el día 12 de enero de 2018, el artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), regula el devengo, estableciendo en su apartado 2 que, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40 de la LIE, el impuesto se devengará, en los supuestos de importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. No obstante, cuando los productos importados se destinen directamente a su introducción, entre otros, en una fábrica o un depósito fiscal, la importación se efectuará en régimen suspensivo.

El enunciado del supuesto nos indica que el biodiésel importado a libre práctica se incluye simultáneamente en un depósito fiscal, por lo que cabe concluir que la importación se habrá efectuado en régimen suspensivo, el cual, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4.27 de la LIE, es un régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

Apartado B)

El impuesto especial sobre hidrocarburos se regula en los artículos 46 a 55 de la LIE.

El enunciado nos indica que el biodiésel importado se clasifica en la posición estadística 3826001099, y el artículo 46.1 g) de la LIE, que regula el ámbito objetivo del impuesto especial sobre hidrocarburos, dispone en su apartado 1 g) que se incluyen en el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos, entre otros productos, los clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2710.20, 3826.00.10 y 3826.00.90 obtenidos a partir de aquellos, cuando se destinen a un uso como combustible o como carburante.

El artículo 51 de la LIE regula las exenciones en el impuesto especial sobre hidrocarburos, disponiendo en su apartado 3 que, además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de la LIE, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53 de la LIE, entre otras operaciones, la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. La exención solo alcanzará al biocarburante o al biocombustible sin que pueda aplicarse respecto de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados.

A los efectos de este apartado, tendrán la consideración de «proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes» los proyectos de carácter experimental y limitados en el tiempo, relativos a la producción o utilización de los productos indicados y dirigidos a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados. Podrá considerarse acreditado el cumplimiento de estas condiciones respecto de los proyectos que afecten a una cantidad reducida de productos que no exceda de la que se determine reglamentariamente.

El artículo 105 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (RIE) señala que la aplicación de la exención prevista en el artículo 51.3 de la LIE se regirá por lo dispuesto en este artículo.

A los solos efectos de la aplicación de este artículo se entenderá que la expresión «biocarburantes» comprende tanto los biocarburantes, definidos en el apartado 1 m) del artículo 49 de la LIE, como los biocombustibles, definidos en el apartado 1 n) del mismo artículo que se destinen, como tales o previa modificación química, respectivamente a su uso como carburante o como combustible, directamente o mezclados con otros carburantes o combustibles.

La aplicación de la exención requerirá la previa introducción de los biocarburantes en una fábrica o depósito fiscal situados en el ámbito territorial interno, si no se hallasen previamente en uno de estos establecimientos, o bien, tratándose de biocarburantes recibidos del ámbito territorial comunitario no interno sin pasar por dichos establecimientos, que el receptor tenga la condición de destinatario registrado. En caso de importaciones de biocarburantes fuera de régimen suspensivo, el derecho a la aplicación de la exención se justificará ante la aduana de importación.

Las personas que deseen acogerse a la exención presentarán ante el centro gestor la correspondiente solicitud que deberá ir acompañada de una memoria descriptiva del proyecto piloto que se invoca y, en especial, de la utilización en este de los biocarburantes. Cuando sean varias las personas o entidades que participen en el proyecto piloto, la solicitud deberá ser suscrita por todas ellas.

La referida memoria versará, como mínimo, sobre los siguientes extremos:

- Acreditación del carácter experimental del proyecto y de que este se limita a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados.
- Tipo de biocarburante que se va a utilizar, así como el lugar y el procedimiento para su obtención con descripción de los estadios intermedios de dicho procedimiento.

- Modo en que el producto de que se trate, como tal o previa modificación química, es susceptible de ser utilizado como carburante (directamente o mezclado con otros carburantes).
- Descripción de las características del proyecto piloto desde la obtención del producto hasta que este es finalmente utilizado como carburante, con indicación de los establecimientos en que, en su caso, se desarrollan las distintas fases del proyecto.
- Previsión de la cantidad del biocarburante que comprende el proyecto piloto. La condición establecida en el párrafo a) anterior se considerará acreditada cuando dicha cantidad no exceda de 5.000 litros por año del biocarburante para el cual se solicita la aplicación de la exención.
- Duración del proyecto, que no podrá exceder de cinco años.

Además, el centro gestor podrá recabar de los interesados informaciones complementarias o aclaraciones en relación con la documentación presentada.

El centro gestor resolverá sobre la solicitud planteada con la expedición, en su caso, del correspondiente acuerdo de reconocimiento de la exención.

Dicho acuerdo se expedirá, en su caso, con la vigencia solicitada por los interesados que no podrá exceder de cinco años. La aplicación de la exención se llevará a cabo, según los casos, del modo previsto en los párrafos siguientes.

Cuando se trate de biocarburantes destinados, como tales o previa modificación química, a mezclarse con un carburante antes de la ultimación del régimen suspensivo, se observarán las siguientes reglas:

- El biocarburante se enviará en régimen suspensivo desde el establecimiento que tenga la consideración de fábrica de hidrocarburos hasta aquel en que, como tal o previa modificación química, se incorpore al carburante. Si su modificación química se efectuase en un establecimiento distinto del de partida, el envío a este último, que también tendrá la consideración de fábrica de hidrocarburos, se efectuará también en régimen suspensivo.
- La contabilidad de existencias de la fábrica o depósito fiscal en el que se reciban reflejará en cuentas separadas el movimiento de los biocarburantes recibidos, como tales o químicamente modificados, de los biocarburantes modificados químicamente en el establecimiento, de los carburantes con los que se mezclan y de las mezclas finalmente obtenidas.
- La exención prevista en el artículo 51.3 de la LIE se aplicará sobre el biocarburante, como tal o previa modificación química, presente en la mezcla que lo contiene, siempre que respecto de dicha mezcla se produzca el devengo del impuesto

y no concurra la aplicación de otro supuesto de exención. A la parte de la mezcla que no es biocarburante le será de aplicación el tipo impositivo que corresponda conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la LIE.

- Cuando la mezcla que contiene el biocarburante, como tal o previa modificación química, salga de fábrica o depósito fiscal con destino a otra fábrica o depósito fiscal situados en el ámbito territorial interno, el envío deberá ir acompañado de un documento administrativo electrónico en el que se hará referencia al volumen total de la mezcla y al volumen del biocarburante, como tal o previa modificación química, comprendido en aquella en los términos del apartado 8 de este artículo. Este documento servirá de justificante al asiento que se practique en la contabilidad de existencias de la fábrica o depósito fiscal de recepción, que deberá cumplir con lo establecido en el párrafo b) de este apartado. Cuando la mezcla que contiene el biocarburante, como tal o previa modificación química, salga de esta fábrica o depósito fiscal con un destino diferente del de su envío a otra fábrica o depósito fiscal situado en el ámbito territorial interno, será de aplicación lo previsto en el párrafo c).

Por lo tanto, la empresa Doce, SL podrá acogerse a la exención prevista en el artículo 51.3 de la LIE, relativa a la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.

Dicha exención se aplicará sobre el biocarburante, como tal o previa modificación química, presente en la mezcla que lo contiene, siempre que respecto de dicha mezcla se produzca el devengo del impuesto y no concurra la aplicación de otro supuesto de exención. A la parte de la mezcla que no es biocarburante le será de aplicación el tipo impositivo que corresponda conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la LIE.

El enunciado del supuesto nos indica que el biodiésel es mezclado con gasóleo en la proporción 20/80 (20 % de biodiésel y 80 % de gasóleo), así como que el producto final es sometido al tratamiento químico experimental en el que no se produce ninguna merma de producto.

Por lo tanto, la exención contemplada en el artículo 51.3 de la LIE se aplicará sobre el biocarburante presente en la mezcla que lo contiene, es decir, sobre el 20 % del producto final (2.000 litros de biodiésel de soja).

Y, por lo que se refiere a la parte de la mezcla que no es biodiésel de soja, es decir, el 80 % del producto final (8.000 litros de producto final), va a ser utilizado como carburante en una empresa de transporte de camiones, seleccionada para poner en práctica el proyecto, por lo que será exigible el impuesto especial sobre hidrocarburos.

En cuanto a la base imponible, el artículo 48 de la LIE dispone que la base del impuesto estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15° C. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo

sitivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ).

Por lo tanto, la base imponible del impuesto especial sobre hidrocarburos ascenderá a 8.000 litros.

El artículo 50 de la LIE regula los tipos impositivos, estableciendo que el tipo de gravamen aplicable se formará mediante la suma del tipo general y del tipo especial. Para los epígrafes en los que no se determinen un tipo general y un tipo especial, el tipo de gravamen será el establecido en el epígrafe.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (publicada en el BOE del día 4 de julio), introduce modificaciones en materia de impuestos especiales. Entre ellas, y con efectos desde el 1 de enero de 2019 y vigencia indefinida, se procede a integrar el tipo impositivo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las comunidades autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario.

En el caso que nos ocupa, el tipo impositivo aplicable al gasóleo utilizado como carburante se contiene en los epígrafes 1.3 y 1.4 de la tarifa 1.^a del artículo 50 de la LIE:

- Epígrafe 1.3. Gasóleos para uso general: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.4. Gasóleos utilizables como carburantes en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, con exclusión de los del epígrafe 1.16: 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 18 euros por 1.000 litros de tipo especial.

A estos efectos, el artículo 54.2 de la LIE señala que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del artículo 50 de la LIE, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

- Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.^a del impuesto en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

- Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización.
- Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

A los efectos de la aplicación de los casos previstos en las letras a) y b), se considerarán «vehículos» y «vehículos especiales» los definidos como tales en el anexo II del Reglamento General de Vehículos aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. A los mismos efectos, se considerarán «vías y terrenos públicos» las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2 del texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, aprobado por el Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo.

Aquí, al tratarse de un uso como carburante no autorizado por el apartado 2 del artículo 54 de la LIE (se trata del uso como carburante en los motores de vehículos ordinarios, autorizados para circular por vías y terrenos públicos), deberá aplicarse el tipo impositivo previsto en el epígrafe 1.3, es decir, 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.

En conclusión, el impuesto especial sobre hidrocarburos a liquidar ascenderá a 3.032 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Tipo general [(307 €/1.000 l) × 8.000 l]	2.456 euros
Tipo especial [(72 €/1.000 l) × 8.000 l]	576 euros
Total	3.032 euros

Apartado C)

El artículo 7.1 de la LIE señala que, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40 de la LIE, el impuesto se devengará, en los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo. No obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen, entre otros, a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan (párrafo b).

Por otra parte, el artículo 1.11 del RIE define el perfeccionamiento fiscal como el procedimiento mediante el cual, a partir de unos productos objeto de los impuestos especia-

les 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.

El artículo 3 del RIE regula el perfeccionamiento fiscal, señalando que los fabricantes, a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 del artículo 7 de la LIE, solicitarán de la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se van a utilizar los productos objeto de los impuestos especiales en la fabricación de productos compensadores autorización para recibir aquellos productos en régimen suspensivo.

Será condición necesaria para la concesión de la autorización la prestación de una garantía por un importe del 2,5 % de las cuotas correspondientes a la cantidad máxima anual a que se refiere el apartado siguiente. Si el proveedor fuese un depositario autorizado establecido en el ámbito territorial comunitario no interno, esta garantía surtirá también efectos en relación con la recepción de productos en régimen suspensivo como destinatario registrado.

La oficina gestora adoptará el acuerdo oportuno, procediendo, en su caso, a la inscripción en el registro territorial del establecimiento en que se van a utilizar los productos recibidos en régimen suspensivo y a la expedición de una autorización de suministro en régimen suspensivo por cada uno de los proveedores designados por el solicitante, con indicación de la cantidad máxima anual que puede suministrar en este régimen.

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.

Por otra parte, el artículo 4.16 de la LIE define la exportación como la salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino fuera del territorio de la Comunidad.

Por lo tanto, podemos concluir que la empresa ha cumplido su obligación de destinar el biodiésel recibido al régimen de perfeccionamiento fiscal, únicamente respecto de los productos compensadores que han sido exportados a Marruecos (20.000 unidades), pero no lo ha cumplido respecto de las 30.000 unidades que han sido vendidas a un cliente en Alemania mediante una entrega intracomunitaria de bienes, ni tampoco por lo que se refiere a las 50.000 unidades que se han vendido en España como ventas interiores, a un cliente de Badajoz.

El artículo 3 del RIE establece que la falta de exportación de los productos compensadores en el plazo de un año, a partir de la fecha de su obtención, 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 del supuesto nos indica que Aceites Soji, SL, recibe el día 1 de marzo de 2018 25.000 litros de biodiésel que utiliza para la fabricación de 100.000 unidades del producto compensador, por lo que el producto compensador contiene un 25 % de biodiésel (25.000 l/100.000 l).

Por tanto, procederá liquidar el impuesto especial sobre hidrocarburos correspondiente a 20.000 litros de biodiésel ($80.000 \text{ l} \times 25\%$), a la temperatura de 15° C, aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de recepción de los productos (1 de marzo de 2018).

A estos efectos, el artículo 50 bis de la LIE regula los tipos impositivos para biocarburos y biocombustibles, disponiendo que tributarán por este impuesto a los tipos impositivos establecidos en los epígrafes 1.13 a 1.15 de la tarifa 1.ª determinada en el apartado 1 del artículo 50 de la LIE. Dichos tipos se aplicarán exclusivamente sobre el volumen de biocarburo o de biocombustible, sin que puedan aplicarse sobre el volumen de otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados.

Por su parte, los epígrafes 1.13 a 1.15 de la tarifa 1.ª del artículo 50.1 de la LIE contienen los siguientes tipos impositivos:

Epígrafe 1.13: Bioetanol y biometanol para uso como carburante:

- a) Bioetanol y biometanol mezclado con gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior: 431,92 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- b) Bioetanol y biometanol, mezclado con las demás gasolinas sin plomo o sin mezclar: 400,69 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.14: Biodiésel para uso como carburante: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.

Epígrafe 1.15: Biodiésel para uso como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, y biometanol para uso como combustible: 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 18 euros por 1.000 litros de tipo especial.

Pregunta 2

Apartado A)

En este caso, la reparación podrá llevarse a efecto al amparo del régimen de perfeccionamiento pasivo, regulado en los artículos 259 a 262 del CAU.

El artículo 259 del CAU regula el ámbito de aplicación señalando que, en el marco de este régimen, las mercancías de la Unión podrán exportarse temporalmente fuera del territorio aduanero de la misma a fin de ser objeto de operaciones de transformación. Los productos transformados resultantes de dichas transformaciones podrán ser despachados a libre práctica con exención total o parcial de derechos de importación previa solicitud del titular de la autorización o de cualquier otra persona establecida en el territorio aduanero de la Unión y que haya obtenido el consentimiento del titular de la autorización, siempre que se cumplan las condiciones de la autorización.

No podrán acogerse al régimen de perfeccionamiento pasivo ninguna de las mercancías de la Unión:

- Cuya exportación dé lugar a una devolución o condonación de los derechos de importación.
- Que, con anterioridad a su exportación, se hubieren despachado a libre práctica acogidas a una exención de derechos o a un tipo reducido de derechos en razón de su destino final, mientras los objetivos de ese destino final no se hayan cumplido, a menos que dichas mercancías deban ser sometidas a operaciones de reparación.
- Cuya exportación dé lugar a la concesión de restituciones por exportación.
- Por cuya exportación se conceda, en el marco de la política agrícola común, una ventaja financiera distinta de las restituciones mencionadas en el punto anterior.

Las autoridades aduaneras fijarán el plazo dentro del cual las mercancías exportadas temporalmente deberán ser reimportadas en el territorio aduanero de la Unión en forma de productos transformados y despachadas a libre práctica para poder acogerse a la exención total o parcial de derechos de importación. Podrán conceder una ampliación del plazo por un tiempo razonable, previa solicitud, debidamente justificada, del titular de la autorización.

Apartado B)

Las opciones dentro del régimen serían el sistema de intercambios estándar, regulado en el artículo 261 del CAU, así como la importación previa de los productos de sustitución, regulada en el artículo 262 del CAU.

Según dispone el artículo 261 del CAU, en virtud del sistema de intercambios estándar, un producto importado (producto de sustitución) podrá sustituir, de conformidad con los párrafos siguientes, a un producto transformado.

Las autoridades aduaneras permitirán, previa solicitud, el recurso al sistema de intercambios estándar cuando la operación de transformación consista en una reparación de

mercancías de la Unión defectuosas distintas de las sujetas a las medidas establecidas por la política agrícola común o a las disposiciones específicas aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas.

Los productos de sustitución deberán tener el mismo código de ocho dígitos de la nomenclatura combinada, ser de idéntica calidad comercial y poseer las mismas características técnicas que tendrían las mercancías defectuosas si hubiesen sido objeto de la reparación prevista.

En caso de que las mercancías defectuosas hubiesen sido usadas antes de la exportación, los productos de sustitución también deberán haber sido usados.

No obstante, las autoridades aduaneras podrán dispensar de la norma establecida en el párrafo primero cuando el producto de sustitución haya sido enviado gratuitamente como consecuencia de una obligación contractual o legal derivada de una garantía o de la existencia de un defecto material o de fabricación.

Se aplicarán a los productos de sustitución las mismas disposiciones que serían aplicables a los productos transformados.

Por otra parte, el artículo 262 del CAU dispone que las autoridades aduaneras permitirán que, con arreglo a condiciones por ellas fijadas y previa solicitud de la persona afectada, los productos de sustitución se importen con anterioridad a la exportación de las mercancías defectuosas.

La importación previa de un producto de sustitución dará lugar a la constitución de una garantía que cubra el importe del derecho de importación que sería exigible si las mercancías defectuosas no llegaran a exportarse de conformidad con el párrafo siguiente.

La exportación de las mercancías defectuosas deberá realizarse dentro de un plazo de dos meses a partir de la fecha de admisión por las autoridades aduaneras de la declaración de despacho a libre práctica de los productos de sustitución.

Cuando, debido a circunstancias excepcionales, las mercancías defectuosas no puedan exportarse dentro del plazo mencionado en el párrafo anterior, las autoridades aduaneras podrán prorrogar dicho plazo por un tiempo razonable previa solicitud debidamente justificada del titular de la autorización.

Apartado C)

El artículo 260 del CAU regula las mercancías reparadas de forma gratuita, disponiendo que cuando se demuestre, a satisfacción de las autoridades aduaneras, que la reparación de las mercancías se ha realizado de forma gratuita, bien por obligación contractual o legal derivada de una garantía, bien por la existencia de un defecto material o de fabricación, se les concederá una exención total de derechos de importación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en caso de que el defecto material o de fabricación ya se hubiera tenido en cuenta en el momento del primer despacho a libre práctica de las mercancías.

Parte 6.^a

Pregunta 1

En el caso que nos ocupa, don Adrián y doña Bárbara obtienen tres tipos diferentes de rentas a lo largo del ejercicio:

- 1.º Por un lado, los cónyuges obtienen un rendimiento del capital inmobiliario, derivado del arrendamiento, durante dos meses del apartamento situado en Florida (EE. UU.).
- 2.º Por otro lado, los cónyuges obtienen una imputación de renta inmobiliaria, derivada del uso propio, durante 10 meses, del apartamento situado en Florida (EE. UU.).
- 3.º Por último, los cónyuges obtienen un rendimiento del capital mobiliario, derivado del préstamo concedido por la entidad Inmobiliaria del Adriático, SA.

Rendimiento del capital inmobiliario

Según dispone el artículo 22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

El artículo 23.1 de la LIRPF señala que para la determinación del rendimiento neto se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes.

El artículo 23.2 de la LIRPF regula las reducciones, disponiendo que, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo declarado se reducirá en un 60 %.

Aplicando lo dispuesto en los artículos anteriormente referenciados, pasamos a continuación a contestar la pregunta (importes expresados en euros):

	Don Adrián	Doña Bárbara
Rendimiento íntegro	3.000	3.000
Gastos deducibles ⁽¹⁾	- 2.416,66	- 2.416,66
• Reparación y conservación [(1.000 + 1.500) × 50%]	1.250	
• Intereses (3.000 × 2/12 × 50%)	250	
• Tasas locales (500 × 2/12 × 50%)	41,67	
• Mantenimiento (1.000 × 2/12 × 50%)	83,33	
• Amortización inmueble (300.000 × 3% × 2/12 × 50%)	750	
• Amortización muebles (5.000 × 10% × 2/12 × 50%)	41,67	
Rendimiento neto	583,33	583,33
Reducción rendimiento neto ⁽²⁾	0	0
Rendimiento neto reducido	583,33	583,33

(1) Tienen la consideración de gastos deducibles los establecidos en el artículo 13 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), es decir, los de mantenimiento (1.000 €), las tasas locales (500 €), así como los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición del bien (3.000 €), si bien en proporción al periodo de tiempo durante el cual el inmueble ha estado arrendado, es decir, dos meses (en cuanto a los intereses, dado que se trata de una operación entre personas y entidades vinculadas, tal y como dispone el art. 41 LIRPF, debemos valorar la operación de préstamo por su valor normal de mercado, y el enunciado indica que el tipo de interés de mercado para este tipo de préstamos de financiación de segunda residencia para el ejercicio al que corresponde la autoliquidación es del 3%).

Cabe plantearse la deducibilidad de ciertos gastos devengados mientras el inmueble no está alquilado (los 1.000 € de la reparación de la escalera de acceso al apartamento, así como los 1.500 € derivados del pintado del apartamento).

En estos casos, la Administración tributaria ha exigido para la deducibilidad de los gastos que sean gastos necesarios para volver a poner en condiciones el inmueble (por ejemplo, pintado), pero siempre y cuando pueda demostrarse que existe una voluntad inequívoca de arrendar el inmueble en fechas próximas.

Por ejemplo, se ha señalado que los gastos de luz, comunidad, teléfono y similares que son exigibles durante los periodos de tiempo en que el inmueble no estaba arrendado no son deducibles, pero que los de conservación o reparación realizados, en los casos en que exista y pueda demostrarse la correlación entre dichos gastos y los ingresos derivados del posterior arrendamiento, son deducibles, para lo cual es preciso que las reparaciones y las actuaciones de conservación vayan dirigidas exclusivamente a ofrecer el inmueble en arrendamiento.

El criterio que parece desprenderse de la DGT es el siguiente:

- a) Reparaciones y gastos de conservación dirigidos, de forma exclusiva, a poner el inmueble en condiciones para volver a alquilarlo (por ejemplo, pintura, acuchillado, etc.). Si son deducibles, salvo que durante el periodo en el que no está alquilado lo disfrute su propietario o el titular del derecho real (entre otras, Consultas de la DGT V0070/2005, de 26 de enero -NFC024372- y V1080/2014, de 14 de abril -NFC050845-).

En sentido contrario, se han considerado deducibles estos gastos, si el inmueble se destina sustancialmente al arrendamiento, de forma que las interrupciones de tal actividad obedecen a las vicisitudes propias de estos contratos (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de noviembre de 2015, rec. núm. 362/2012 –NFC062009–).

- b) Cualquier otro gasto exigible durante dicho periodo (por ejemplo, luz, agua, teléfono, comunidad, intereses, IBI, amortización, etc.). No son deducibles (entre otras, Consulta de la DGT V0770/2009, de 14 de abril –NFC032647–).

También resulta deducible la amortización del bien inmueble, en la parte que no exceda del resultado de aplicar el porcentaje del 3 % sobre el coste de adquisición satisfecho (500.000 €), sin incluir en el cómputo el valor del suelo (200.000 €):

$$(500.000 - 200.000) \times 3\% \times 2/12 \times 50\% = 750 \text{ euros}$$

La renovación de los muebles de cocina, si consideramos que no se trata de una sustitución de elementos, no tendría la consideración de gasto de reparación y conservación, sino de mejora, por lo que resultaría deducible la amortización de dicha mejora (la Consulta de la DGT V0070/2005, de 26 de enero –NFC024372–, considera que «el coste de los muebles de la cocina que va a instalar no tienen el carácter de gastos de conservación y reparación. Estaríamos ante un bien mueble cedido conjuntamente con el inmueble que, en su caso, será objeto de amortización durante el periodo en que esté arrendado en los términos previstos en el art. 13 del reglamento»). A tal efecto, el artículo 14 del RIRPF dispone que resulta deducible la cantidad resultante de aplicar, al coste de la mejora, el coeficiente de amortización determinado de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª del RIRPF (el 10 %):

$$5.000 \times 10\% \times 2/12 \times 50\% = 41,67 \text{ euros}$$

- (2) De conformidad con lo establecido en el artículo 23.2 de la LIRPF, no procede reducir el rendimiento neto en un 60 % para el caso de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda, dado que no se considera arrendamiento de vivienda al que no tiene dicho destino, y en particular, los de temporada (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– de 8 de marzo de 2018 [RG 5663/2017 –NFC069757–], recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).

Imputación de rentas inmobiliarias

El artículo 85 de la LIRPF regula el régimen especial de la imputación de rentas inmobiliarias disponiendo que, en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en el plazo de los 10 periodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 %.

El apartamento situado en Florida (EE. UU.), durante el tiempo que estuvo desocupado (10 meses), genera imputación de rentas inmobiliarias, a computar según las reglas del artículo 85 de la LIRPF anteriormente transcrito.

En este caso, dado que el inmueble carece de valor catastral, el artículo 85 de la LIRPF establece que si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble carece de valor catastral o, aún teniéndolo, este no ha sido notificado al titular, el porcentaje es del 1,1 % y se aplica sobre el 50 % del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Por lo tanto, la renta inmobiliaria imputada ascenderá, para cada uno de los cónyuges, a 1.145,83 euros ($1,1\% \times 50\% \times 500.000 \times 10/12 \times 50\%$).

Rendimiento del capital mobiliario

Por lo que se refiere al préstamo concedido por Inmobiliaria del Adriático, SA a los cónyuges don Adrián y doña Bárbara, por el que solo pagan un 1 % de intereses (se considera que el tipo de interés de mercado para este tipo de préstamos de financiación de segunda residencia para el ejercicio al que corresponde la autoliquidación es del 3 %), el artículo 41 de la LIRPF establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que don Adrián y doña Bárbara son titulares, cada uno de ellos, del 35 % de las participaciones sociales de la sociedad Inmobiliaria del Adriático, SA, por lo que cabe concluir que existe vinculación en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS y, en consecuencia, debemos valorar la operación de préstamo por su valor normal de mercado (el enunciado indica que el tipo de interés de mercado para este tipo de préstamos de financiación de segunda residencia para el ejercicio al que corresponde la autoliquidación es del 3 %).

El apartado 11 del artículo 18 de la LIS dispone que en aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

- a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF.

Dado que el importe de los intereses satisfechos (1.000 €) es distinto del valor de mercado de los mismos (3.000 €), la diferencia (2.000 €) tendrá el siguiente tratamiento fiscal para cada uno de los cónyuges:

- 1.º La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad (350 €, es decir, el 35 % de 1.000 €) se considerará, para cada uno de los cónyuges, como participación en beneficios para el socio, es decir, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.1 a) de la LIRPF, constituyendo renta del ahorro.
- 2.º La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje de participación en la entidad (650 €, es decir, el 65 % de 1.000 €) tendrá para el socio la consideración de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF, constituyendo también renta del ahorro.

Pregunta 2

El 30 de octubre de 2012 se publicó en el BOE la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Según señala su exposición de motivos, su finalidad es establecer una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, así como perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación.

Así, como mecanismo de lucha contra el fraude, y como incentivo para que los contribuyentes acudiesen al proceso de «amnistía fiscal» (Declaración Tributaria Especial, modelo 750), la Ley 7/2012 establece *ex novo* la obligación, de periodicidad anual, de presentar una obligación informativa comprensiva de los bienes y derechos situados en el extranjero, así como un nuevo régimen de prescripción y sancionador respecto de los incrementos no justificados de patrimonio de los que dichos bienes y derechos situados en el extranjero puedan ser representativos.

El artículo Uno.Diecisiete de la Ley 7/2012 introduce una nueva disposición adicional (la decimoctava) en la LGT, en la que se establece la obligación de suministrar a la AEAT, a través de una declaración informativa de periodicidad anual, la siguiente información sobre los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sea titular o beneficiario o en las que figure como autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Títulos representativos de la cesión a terceros de capitales propios de los que sea titular y que se encuentren depositados o situados en el extranjero.
- Seguros de vida o invalidez de los que sea tomador y rentas vitalicias o temporales de las que el contribuyente sea beneficiario como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Esta obligación de información fue desarrollada reglamentariamente (RD 1558/2012, de 15 de noviembre), mediante la introducción de los nuevos artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis en el RGAT. Declaración informativa a efectuar en el modelo 720.

El plazo para la presentación de esta declaración informativa correspondiente al año 2012 se estableció por la disposición adicional única del Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, fijándose entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2013, debiéndose formular en el modelo 720, aprobado al efecto que se presentará telemáticamente por internet. El plazo para presentar esta declaración informativa correspondiente al año 2013 y siguientes será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año inmediato siguiente.

Por otra parte, la nueva disposición adicional decimoctava de la LGT tipifica como infracción tributaria la no presentación en plazo de la declaración de activos extranjeros, o su presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

La anterior infracción será muy grave y se sancionará, en el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extran-

jero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Por otra parte, de forma paralela al establecimiento de la obligación de declaración de bienes en el extranjero, la Ley 7/2012 añade un nuevo apartado 2 al artículo 39 de la LIRPF, al objeto de establecer una suerte de «imprescriptibilidad» en relación con los incrementos no justificados de patrimonio materializados en bienes y derechos que, estando situados en el extranjero, no hayan sido incluidos, dentro de plazo, en la declaración de bienes en el extranjero (modelo 720).

De esta manera, el artículo 39.2 de la LIRPF establece que tendrán, en todo caso, la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas, integrándose en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptibles de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la nueva obligación de información a la Administración tributaria sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero, prevista en la disposición adicional decimoctava de la LGT.

No obstante, no se considerará la existencia de una ganancia patrimonial no justificada cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con:

- Rentas declaradas.
- Rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el IRPF.

Lo relevante, por tanto, es que la prueba de la prescripción de la renta que financió la adquisición del activo situado en el extranjero, o la prueba de que se es propietario de dicho activo desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, no se admitirá en el caso de activos situados en el extranjero no declarados en el modelo 720, por lo que aunque dicha prueba exista, y por muy fehaciente que esta sea, la Administración tributaria podrá liquidar un incremento no justificado de patrimonio, que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización.

Esta limitación probatoria de la prescripción no existe en el caso de los incrementos no justificados de patrimonio «internos», esto es, materializados en bienes o derechos situados en territorio español, respecto de los que el artículo 39.1 de la LIRPF sí admite la prueba de que el contribuyente ha sido titular del bien o derecho desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

Esta «imprescriptibilidad» de los incrementos no justificados de patrimonio exteriorizados en bienes o derechos situados en el extranjero se adereza, asimismo, con un régimen sancionador específico y más gravoso que el ordinario: la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 dispone que la aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará, en todo caso, con multa pecuniaria proporcional del 150 % del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de incorporar a la base imponible la ganancia de patrimonio no justificada, cuantificada teniendo en cuenta que para su cálculo no se tendrán en consideración las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Esta sanción es incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido, en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas, reguladas en los artículos 191 a 195 de la LGT, siendo aplicable la posible reducción de las sanciones contemplada en el artículo 188 de la LGT.

Por lo tanto, tanto si los cónyuges pudieran acreditar las circunstancias expresadas en relación, tanto con el dinero depositado en la cuenta bancaria abierta en el extranjero, como con el bien inmueble situado en el extranjero (en cuanto al origen del capital), como si no las pudieran acreditar en absoluto (o bien si la Inspección considerara que la prueba que ha podido reunir es insuficiente), se habrá incurrido en la infracción tributaria tipificada en la disposición adicional decimoctava de la LGT, consistente en la no presentación en plazo de la declaración de activos extranjeros, que se calificará como muy grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

Por otra parte, en el caso de que los cónyuges pudieran acreditar las circunstancias expresadas en relación con los activos situados en el extranjero (la cuenta bancaria y el bien inmueble), en cuanto al origen del capital, no se considerará la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, dado que los cónyuges habrán podido acreditar que la titularidad de los bienes o derechos se corresponde con rentas declaradas.

Por último, si los cónyuges no pudieran acreditar las circunstancias expresadas en relación con los activos situados en el extranjero en absoluto, o si la Inspección considerara

que la prueba que hubieran podido reunir es insuficiente, se considerará la existencia de una ganancia de patrimonio no justificada, en los términos establecidos en el artículo 39.2 de la LIRPF, así como la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará, en todo caso, con multa pecuniaria proporcional del 150 % del importe de la base de la sanción.

Se plantean dudas a la hora de determinar el año al que debe imputarse la ganancia de patrimonio no justificada. Esta cuestión nos la resuelve la disposición adicional segunda de la Ley 7/2012, que establece que la imputación «se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados». Por ello, en este caso, la imputación será al ejercicio más antiguo, de entre los no prescritos susceptibles de regularización, en el que estuviera en vigor la nueva redacción del artículo 39.2 de la LIRPF dada por la Ley 7/2012.

Dado que el enunciado nos indica que el inmueble situado en Florida fue adquirido hace tres años, la ganancia de patrimonio no justificada correspondiente al bien inmueble se imputará al año 2014.

Y, por lo que se refiere a la cuenta bancaria abierta en una entidad de crédito en el extranjero, la ganancia de patrimonio no justificada se imputará al año 2013.

Pregunta 3

Apartado 1

Una de las novedades estrella de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF, es la creación de un impuesto a la salida o *exit tax* en el ámbito del IRPF. En argot, se conoce como *exit tax* el gravamen inmediato sobre plusvalías latentes de los ahorros de los contribuyentes que, por trasladar su domicilio, pierden la residencia fiscal.

Tradicionalmente nuestro sistema fiscal ha previsto un gravamen de este tipo en el ámbito del IS, pero nunca en materia de IRPF. Históricamente, los contribuyentes personas físicas que perdían su residencia fiscal no sufrían consecuencias tributarias adversas, más allá de perder ciertos beneficios en materia de imputación temporal de rentas (por ejemplo, rentas diferidas en operaciones a plazos –art. 14.3 LIRPF–).

Mediante la introducción de un nuevo régimen de tributación inmediata conocido como ganancias patrimoniales por cambio de residencia, el nuevo artículo 95 bis de la LIRPF termina con este principio tradicional de nuestro ordenamiento tributario. A partir de ahora, quien pierda su residencia fiscal puede verse obligado a tributar efectivamente por las plusvalías latentes de determinados activos.

Es decir, ante el riesgo de que por cambio de residencia el fisco español pierda la soberanía sobre ganancias patrimoniales nacidas mientras la persona física era contribuyente del IRPF, se ordena incluirlas en la base imponible del ahorro aunque no se hayan transmitido los activos que las generan.

Así, de conformidad con lo establecido en el nuevo artículo 95 bis de la LIRPF, cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad, cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, y concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que sea titular el contribuyente exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
- Cuando no se cumpla lo previsto en el apartado anterior, que en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que sea titular el contribuyente exceda de 1.000.000 de euros.

En el caso que nos ocupa, don Carlos ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos 15 años, y es titular del 80 % de las participaciones sociales de la entidad Rockstar Juegos, SA (porcentaje superior al 25 % requerido), ascendiendo el valor de mercado de las referidas participaciones a 1.400.000 euros (es decir, el valor de mercado de dichas participaciones excede de 1.000.000 €), por lo que le resultará de aplicación el artículo 95 bis de la LIRPF, respecto de dichas participaciones.

Como no podía ser de otra forma, las nuevas ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la letra b) del artículo 46 de la LIRPF (pues no son más que un anticipo sobre ganancias patrimoniales incluidas en esta parte de la base imponible), y se imputarán al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.

Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:

El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

Por otra parte, y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en el artículo 95 bis de la LIRPF.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la LGT y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

A efectos de constitución de las garantías señaladas en el párrafo anterior, estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a que se refiere este artículo.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes

al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado. Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

Por tanto, dado que don Carlos pierde su condición de contribuyente por cambio de residencia, se considerará ganancia patrimonial la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de la entidad Rockstar Juegos, SA (1.400.000 €) y su valor de adquisición (400.000 €), es decir, 1.000.000 de euros, imputándose dicha ganancia de patrimonio al último periodo impositivo que deba declararse por el IRPF (dado que el enunciado nos indica que don Carlos abandona España con fecha 1 de noviembre de 2017, el último periodo impositivo en que tiene la condición de contribuyente es 2017).

Por lo que se refiere a la remuneración percibida en el ejercicio 2015 por don Carlos de la empresa Rockstar Juegos, SA, por el ejercicio de funciones distintas de las propias del cargo de administrador, cuyo importe asciende a 400.000 euros, el artículo 41 de la LIRPF establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que don Carlos es titular del 80 % de las participaciones sociales de la sociedad Rockstar Juegos, SA, por lo que cabe concluir que existe vinculación en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS y, en consecuencia, debemos valorar la operación por su valor normal de mercado (el enunciado indica que en una comprobación posterior efectuada por la Inspección tributaria se verifica que el valor de mercado de las funciones desarrolladas por don Carlos se sitúa en 150.000 €).

Por tanto, en virtud del ajuste primario y bilateral que debe realizarse para valorar la operación a valor normal de mercado, procede disminuir el rendimiento del trabajo personal declarado por don Carlos (400.000 €) en 250.000 euros (ajuste negativo), así como aumentar el beneficio obtenido por Rockstar Juegos, SA en 250.000 euros (ajuste positivo).

Por otro lado, el apartado 11 del artículo 18 de la LIS dispone que en aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

- a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF.

Dado que el importe de la retribución pactada (400.000 €) es distinta del valor normal de mercado (150.000 €), la diferencia (250.000 €) tendrá el siguiente tratamiento fiscal para cada uno de los cónyuges:

- 1.º La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad (200.000 €, es decir, el 80 % de 250.000 €) se considerará como participación en beneficios para don Carlos, es decir, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.1 a) de la LIRPF, constituyendo renta del ahorro.
- 2.º La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje de participación en la entidad (50.000 €, es decir, el 20 % de 250.000 €) tendrá para don Carlos la consideración de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF, constituyendo también renta del ahorro.

Sin perjuicio de lo anterior, también cabría exigir a Rockstar Juegos, SA la retención no practicada sobre dichos rendimientos del capital mobiliario, al tipo de retención del 19 %, ascendiendo dicha retención a 47.500 euros.

Apartado 2

Por un lado, el artículo 8.2 de la LIRPF establece que no perderán la condición de contribuyentes por el IRPF las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.

Por tanto, don Carlos seguirá siendo contribuyente del IRPF durante los ejercicios 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022.

A pesar de lo anterior, el artículo 95 bis de la LIRPF dispone que resultará de aplicación lo dispuesto en dicho artículo cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición conforme al artículo 8.2 de la LIRPF.

En estos supuestos se aplicarán las siguientes especialidades:

- Las ganancias patrimoniales se imputarán al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho periodo impositivo.
- En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un periodo impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo.

Por tanto, la ganancia de patrimonio (1.000.000 €) se imputará al último periodo impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, es decir, 2017.

Por lo que se refiere a la venta de las participaciones de Rockstar Juegos, SA en el año 2020, por importe de 1.700.000 euros, dado que dichas participaciones se están transmitiendo en un periodo impositivo (2020) en que don Carlos sigue manteniendo la condición de contribuyente, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial. Es decir, que en el ejercicio 2020 procederá computar una ganancia de patrimonio, derivada de la venta de las participaciones de Rockstar Juegos, SA, de 300.000 euros (1.700.000 – 1.400.000).

Y, por lo que se refiere a la venta de las participaciones en un fondo de inversión, en el ejercicio 2020 procederá computar una ganancia de patrimonio de 500.000 euros (1.000.000 – 500.000).

Parte 7.^a

Pregunta 1

Apartado 1

En este caso, las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación provisional deben desestimarse, toda vez que, aunque fuera cierto que la declaración de IRPF del ejercicio 2013 se confeccionó con el programa Padre, utilizando los servicios de asistencia de la AEAT en Campaña de Renta, en un local de la propia Agencia y con cita previa, el artículo 108.4 de la LGT prevé la presunción de certeza de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios. Ni la presentación de cualquiera de estos documentos en una oficina tributaria implica la aceptación o reconocimiento del gravamen, ni la Administración está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los sujetos pasivos.

La regulación no recoge una verdadera presunción legal, puesto que ni se traba un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce, ni se propone razonamiento alguno del que quepa extraer alguna conclusión. Lo que hace la regulación es dotar de efectos probatorios a las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás documentos de tal modo que lo que en ellas se consigna hace prueba de su veracidad y certeza, pudiendo incluso volverse en contra del obligado tributario cuando, instruido el procedimiento de comprobación tributaria, se llega al convencimiento de que lo afirmado a través de ellas no se corresponde con la realidad jurídico-tributaria del obligado. De ahí que se haya incluido el inciso en el que se establece que se presumen ciertos para ellos.

La interpretación consolidada de esta norma supone que el contenido de tales documentos hace prueba contra el autor, es decir, que la mera declaración de datos de hecho, si puede ser favorable para el obligado tributario, no debe ser aceptada sin más por la Administración, pero al mismo tiempo impide a la Administración la eliminación sin más de los datos declarados, ya que la obliga a la realización de actos de comprobación e investigación para el caso de no estimar ciertos los datos declarados.

El obligado tributario tiene el deber de constatar, o de estar en disposición de hacerlo, los datos consignados en las declaraciones y autoliquidaciones.

Desde la perspectiva probatoria las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones y demás constituyen una declaración de ciencia o de conocimiento que condiciona su régimen de rectificabilidad. La normativa alude a que los datos se presumen ciertos y solo pueden rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Apartado 2

El procedimiento de comprobación limitada se regula en los artículos 136 a 140 de la LGT.

El artículo 137 de la LGT regula la iniciación del procedimiento de comprobación limitada, disponiendo que las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Por lo tanto, la fecha de inicio del procedimiento de comprobación limitada se produjo el 28 de junio de 2017, fecha en que se notificó, por parte del agente de Correos, el requerimiento con el que se inició el procedimiento de comprobación limitada.

El artículo 139 de la LGT regula la terminación del procedimiento de comprobación limitada, disponiendo que el mismo terminará, entre otras formas, por resolución expresa de la Administración tributaria. Por lo tanto, la fecha de finalización del procedimiento de comprobación limitada se produjo el 31 de enero de 2018, fecha en que se entendió notificada la resolución expresa.

Por lo que se refiere al plazo de duración del procedimiento de comprobación limitada, el artículo 104 de la LGT señala que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

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

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

Por tanto, la resolución del procedimiento de comprobación limitada se ha de dictar y notificar en el plazo de seis meses a contar desde su inicio (28 de junio de 2017), entendiéndose concluido no cuando se dicta la resolución expresa (20 de diciembre de 2017), sino cuando se efectúa el primer intento de notificación, esto es, el 30 de diciembre de 2017. En consecuencia, al haber concluido el procedimiento fuera del plazo de los seis meses, habrá que declarar caducado el expediente, bien de oficio, o bien a instancia del interesado.

Pregunta 2

Apartado 1

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

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

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

El artículo 98 de la LIVA regula el nacimiento del derecho a deducir señalando que, con carácter general, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.

El artículo 99 de la LIVA regula el ejercicio del derecho a la deducción, disponiendo que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

De conformidad con lo establecido en el artículo 119 de la LGT, las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una

declaración no pueden rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de liquidación.

Tal y como establece el TEAC, en su Resolución de 21 de enero de 2016 (RG 9637/2015 –NFJ061548–), recaída en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, la inclusión de las cuotas de IVA soportado en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el periodo en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese periodo, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes, de conformidad con el artículo 99.3 de la LIVA.

Esta es también la opinión reiterada por la DGT en contestaciones a Consultas tributarias, como la V2733/2010, de 17 de diciembre (NFC039974), y la V0015/2011, de 11 de enero (NFC040145).

Por lo tanto, el obligado tributario no tiene derecho a incluir, en la autoliquidación correspondiente al IVA del cuarto trimestre de 2017, las cuotas a compensar de periodos anteriores, por importe de 1.485 euros, dado que dicha opción se ha de ejercitar dentro del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente a dicho periodo (dicho plazo finalizaba el 30 de enero de 2018, y el obligado tributario se percató de su equivocación en fecha 31 de enero de 2018, es decir, una vez finalizado el plazo de presentación).

Apartado 2

En caso de que el contribuyente no solicite la rectificación de la autoliquidación, no perderá el derecho a la compensación de las cuotas que fueron consignadas en el 303 del tercer trimestre de 2017, por importe de 1.485 euros, dado que el artículo 99.Cinco de la LIVA señala que cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

Pregunta 3

Apartado 1

Se trata de uno de los supuestos de modificación de la base imponible y, por tanto, procede rectificar las cuotas impositivas repercutidas.

Así, el artículo 80 de la LIVA regula la modificación de la base imponible, disponiendo en su apartado Dos que cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Por otra parte, el artículo 89 de la LIVA regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, señalando en su apartado Uno que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, dan lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 de la LIVA.

Apartado 2

El artículo 89.Cinco de la LIVA establece que cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

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

El Tribunal Supremo, en su Sentencia 164/2018, de 5 de febrero, recaída en el recurso de casación 646/2017 (NFJ069443), dispone lo siguiente:

- 1.º La base imponible del IVA, sobre la que se han determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación. Entre otras circunstancias, por alterarse el precio después de efectuarse la operación (art. 80.Dos LIVA).
- 2.º Si ha sido repercutida la cuota calculada sobre una determinada base imponible y, después, esta última es modificada por concurrir alguna de las circuns-

tancias previstas en el artículo 80 de la LIVA, aquella primera debe ser objeto de rectificación. Esta rectificación ha de efectuarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 de la LIVA, determinantes de la modificación de la base imponible y de la rectificación del importe de la cuota en el momento en que se advierta la causa. Este plazo para rectificar las cuotas repercutidas opera tanto si la rectificación es al alza como si lo es a la baja. El legislador no distingue en este punto (art. 89.Uno LIVA).

3.º Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (art. 89.Cinco LIVA). Aquí, el legislador sí que distingue:

- Si la rectificación de las cuotas implica un aumento de las inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso, con los correspondientes recargos e intereses (salvo que sea consecuencia de un error fundado en derecho o de alguna de las causas del art. 80 LIVA), en la liquidación-declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación (párrafos primero y segundo).
- Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

4.º Existen, así pues, dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco de la LIVA.

En conclusión, el Tribunal Supremo declara que el artículo 89 de la LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas, como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89 de la LIVA.

Parte 8.^a

Pregunta 1

Apartado 1

El artículo 81 del RGR regula el embargo de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

Este embargo se materializa mediante presentación de la diligencia a la persona o entidad deudora del apremiado, comunicándole que al vencimiento del crédito debe ingresar su importe –o el de la deuda apremiada, si es inferior– en el Tesoro, y apercibiéndole que desde ese momento no tiene carácter liberatorio el pago que realice al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda.

Cuando el crédito o derecho embargado no haya vencido, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito consiste en pagos sucesivos, estos se ingresarán en el Tesoro hasta cubrir el importe de la deuda apremiada.

En el apartado de créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo, cobra una especial importancia, por su incidencia práctica, el embargo de créditos comerciales, pues es habitual en la actividad económica comercial la concesión de créditos a los clientes, bien a través de fórmulas de simple aplazamiento del pago a 30, 60, 90 días, etc., bien a través de la utilización de letras de cambio o pagarés, o incluso de contratos de *factoring* o de cesión de créditos.

Como la normativa aplicable no contempla la posibilidad de embargar créditos aún no nacidos y de cierta existencia futura, no es posible que Hacienda pueda embargar créditos futuros aún no nacidos por no haberse efectuado acto jurídico alguno que los origine y, en consecuencia, no existir ningún crédito pendiente de pago. En concreto, el artículo 81 del RGR contempla, en los mismos términos expuestos, la posibilidad de embargar créditos nacidos y no vencidos pero no la de embargar créditos futuros aún no nacidos por no haberse efectuado todavía ningún acto jurídico. Por su parte, el artículo 588 de la LEC dispone que será nulo el embargo sobre bienes y derechos cuya efectiva existencia no conste.

En este caso, A, SL no ha actuado correctamente en la contestación dada en fecha 22 de diciembre de 2017 a la diligencia en que se declaraban embargados los créditos que F, SL pudiera ostentar frente a A, SL, dado que el artículo 81 del RGR dispone que, cuando el crédito embargado no haya vencido, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada, y si el crédito consiste en pagos sucesivos, estos se ingresarán en el Tesoro hasta cubrir el importe de la deuda apremiada.

Apartado 2

En el embargo de créditos comerciales no incorporados a títulos valores, el embargo se produce sobre el crédito que el deudor a la Hacienda Pública ostenta frente a un tercero –el cliente– ajeno al procedimiento. Dicho tercero queda obligado al cumplimiento de la orden de embargo, hasta el punto de incurrir en caso de incumplimiento en un supuesto de responsabilidad solidaria. Por lo tanto, si no puede atender la orden de embargo por cualquier causa (inexistencia del crédito por haber sido ya abonado o por haber devuelto la mercancía, acuerdo de aplazamiento del pago, etc.), debe aportar las pruebas suficientes para que los órganos de recaudación no consideren que ha desatendido dicha orden.

El artículo 42.2 b) de la LGT dispone 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, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las personas o entidades que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

En este caso, A, SL podría ser declarada responsable solidario del pago de la deuda tributaria pendiente de F, SL, si bien con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, es decir, con el límite de 36.300 euros.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la cuantía del IVA devengado en la operación concreta que origina el crédito no es una cantidad que en la liquidación del impuesto deba ingresarse de forma aislada, ya que es necesario deducir las cuotas de IVA soportado, siendo la diferencia entre ambos conceptos la cantidad a ingresar, o en su caso a compensar o devolver. Por ello, resulta embargable la parte del crédito correspondiente al IVA repercutido, dado que el sujeto pasivo que la percibe puede disponer de esa cantidad libremente, al ser un componente de la liquidación que se efectuará posteriormente (Resolución del TEAC de 22 de febrero de 2001, RG 3087/2000 –NFJ013165–).

Pregunta 2

Apartado 1

El artículo 74 del RGR regula los requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias disponiendo que, para la emisión del certificado regulado en este artículo, se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- a) Estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, cuando se trate de personas o entidades obligados a estar en dicho censo, y estar dado de alta en el impuesto sobre actividades económicas, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos de dicho impuesto.
- b) Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el IRPF, el IS o el IRNR.
- c) Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondiente a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.
- d) Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del IVA.
- e) Haber presentado las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a los tributos locales.
- f) Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información reguladas en los artículos 93 y 94 de la LGT.
- g) No mantener con la Administración tributaria expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.
- h) No tener pendientes de ingreso multas ni responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda Pública declaradas por sentencia firme.

Cuando se expida la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, se deberá indicar el carácter positivo o negativo de la certificación.

Las circunstancias indicadas en los párrafos b) a e), ambos inclusive, anteriormente transcritos se referirán a autoliquidaciones o declaraciones cuyo plazo de presentación hubiese vencido en los 12 meses precedentes a los dos meses inmediatamente anteriores a la fecha de la certificación.

Las circunstancias a que se refieren los párrafos anteriores se certificarán por cada Administración tributaria respecto de las obligaciones para cuya exigencia sea competente.

En el caso que nos ocupa, se expedirá un certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias positivo, al haberse cumplido la totalidad de las circunstancias, obligaciones o requisitos exigidos al efecto por la normativa reguladora del certificado, dado que:

- 1.º El enunciado nos indica que Z, SL no tiene pendiente de cumplir ninguna obligación formal.

2.º De los datos del enunciado se desprende que Z, SL no mantiene con la Administración tributaria expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo (salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida), dado que:

- Por lo que se refiere a la liquidación derivada de actas de IVA, 3T-2016, el pago está fraccionado en ejecutiva, y garantizados con un único aval bancario, por lo que se cumple el requisito a que se refiere la letra g) del artículo 74 del RGR.
- Por lo que se refiere a la sanción derivada de la comprobación de IVA-3T-2016, la misma se encuentra recurrida ante el TEAR en voluntaria y suspendida.
- Por lo que se refiere al reconocimiento de deuda de retenciones IRPF-1T-2018, sin solicitud de aplazamiento ni compensación, por importe de 12.000 euros, presentado el día 16 de abril de 2018, el plazo reglamentario de declaración finaliza el 20 de abril de 2018, y Z, SL solicita la certificación de estar al corriente el mismo día 20 de abril de 2018, por lo que la deuda se encuentra en periodo voluntario de pago en el momento en que se solicita el certificado.
- Por lo que se refiere a la multa enviada al cobro en periodo ejecutivo, por importe de 6.000 euros, por un incumplimiento de la Ley de protección de datos, se trata de una sanción de carácter no tributario.

Apartado 2

El artículo 54.2 a) del RGR dispone que, en los fraccionamientos concedidos con garantía constituida sobre el conjunto de las fracciones, si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud, la consecuencia será que, para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud, deberá continuarse el procedimiento de apremio.

En los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone el artículo 168 de la LGT, según el cual si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

La ejecución de las garantías a que se refiere este artículo se realizará por el procedimiento regulado en el artículo 74 del RGR.

El importe líquido obtenido se aplicará al pago de la deuda pendiente, incluidas costas, recargos e intereses de demora.

La parte sobrante será puesta a disposición del garante o de quien corresponda.

El artículo 74 del RGR regula la ejecución de garantías disponiendo que, una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la LGT, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.

Si la garantía consiste en aval, fianza, certificado de seguro de caución u otra garantía personal, se requerirá al garante el ingreso de la deuda, incluidos los recargos e intereses que, en su caso, correspondan hasta el límite del importe garantizado, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT. De no realizarlo, se procederá contra sus bienes en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación.

En el caso que nos ocupa, sí que procede la ejecución del aval, a pesar de que la deuda todavía no es firme, pues la reclamación está pendiente de resolución, dado que el propio artículo 74 del RGR señala que en ningún caso será de aplicación en la ejecución de garantías lo dispuesto en el artículo 172.3 de la LGT, que dispone que la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

Pregunta 3

El artículo 73 de la LGT regula la compensación de oficio, disponiendo en su apartado 1 que la Administración tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LGT.

Por otra parte, el artículo 58.2 a) del RGR dispone que se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.

Por tanto, el órgano de recaudación de la AEAT deberá proceder a la compensación de oficio, durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, de la cantidad a ingresar y a devolver (85.000 €) resultante del procedimiento de comprobación efectuado por la Inspección, debiéndose producir el ingreso de la cantidad diferencial que proceda (en este caso, dicha cantidad ascenderá a 65.000 €).

Pregunta 4

De acuerdo con lo establecido en el artículo 65 de la LGT, así como en el artículo 48.2 del RGR, la Administración tributaria puede aplazar o fraccionar el pago de la deuda (salvo algunas excepciones), bajo las siguientes condiciones o principios, sin perjuicio de ciertas especialidades del procedimiento de resolución automatizada masiva:

- 1.º Como presupuesto justificativo de la solicitud, se requiere que la situación económico-financiera del deudor, apreciada de forma discrecional por la Administración, le impida transitoriamente hacer frente al pago de la deuda en tiempo, lo que exige capacidad de generación de recursos durante el tiempo de duración del aplazamiento.
- 2.º Es posible la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo.
- 3.º Como regla general pueden aplazarse o fraccionarse todos los créditos de naturaleza pública, es decir, deudas y sanciones tributarias, y demás créditos de naturaleza pública, salvo que una ley lo prohíba en relación con algún recurso determinado, y con las excepciones y limitaciones que establece la LGT.
- 4.º Las deudas aplazadas o fraccionadas deben garantizarse cuando superen el límite establecido por orden ministerial (en la actualidad, 30.000 €).
- 5.º La solicitud en periodo voluntario impide el inicio del periodo ejecutivo, aunque se devenguen intereses de demora desde la finalización del plazo de pago en periodo voluntario, en tanto que en periodo ejecutivo no conlleva la suspensión del procedimiento, de forma que la Administración puede iniciar o continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación de la solicitud, sin más límites que la suspensión de las actuaciones de enajenación de bienes embargados hasta tanto se notifique el acuerdo correspondiente.

En general, son aplazables todas las deudas tributarias y demás de derecho público cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública, pero existen ciertas excepciones, respecto de las cuales cualquier solicitud de aplazamiento o fraccionamiento que se presente va a ser objeto de inadmisión. Así, no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, entre otras, y desde el 1 de enero de 2017, las deudas derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidas, salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

La AEAT a través de la Instrucción 1/2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT, fija criterios para los órganos de recaudación de la AEAT en materia de plazos, garantías y otros aspectos de procedimiento. Destaca la diferenciación entre un procedimiento de resolución automatizada masiva de solicitudes de aplazamiento y un procedimiento general de resolución no automatizada en el que se diferencia inicio, tramitación y resolución.

En caso de tributos repercutidos, sin perjuicio de lo señalado para el procedimiento automatizado de resolución masiva de solicitudes de aplazamiento, cabe destacar:

- Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se tramitan cuando se adjunta documentación acreditativa de la ausencia de cobro, en particular:
 - Relación de las facturas emitidas que no han sido cobradas con la identificación de clientes, cuantías y fecha de vencimiento de las mismas.
 - Justificación documental que acredite que las mismas no han sido efectivamente satisfechas.
 - Relación de facturas recibidas, con identificación de proveedores y cuantías, acreditándose si las mismas han sido satisfechas y, en su caso, acreditación de los medios de pago utilizados.
 - Copia de cuantos requerimientos o actuaciones se hayan realizado frente al acreedor reclamando el pago de las facturas impagadas.
- Los tributos repercutidos y cobrados son inaplazables. Se debe tener en cuenta que la solicitud ha de ser objeto de inadmisión si de la documentación aportada se deduce que el importe de las cuotas repercutidas efectivamente cobradas correspondientes al periodo objeto de solicitud:
 - Es superior a la cuota del impuesto a ingresar.
 - Es inferior a la cuota del impuesto a ingresar, salvo que se acredite que se ha realizado el ingreso de la parte de la deuda correspondiente al importe de las cuotas efectivamente repercutidas y cobradas.

Por otra parte, la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de deudas que no requieren garantía, al ser de cuantía inferior a la dispuesta en la normativa tributaria (30.000 €), se desarrolla por la AEAT a través de una herramienta informática que permite la resolución de forma automatizada y masiva.

Esta herramienta no realiza requerimientos para que se acredite la transitoriedad de las dificultades de tesorería, ni la falta de ingreso de los impuestos repercutidos, pues se presumen acreditados con la formulación de la solicitud.

Conviene tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Quedan excluidas las deudas aduaneras y tributarias derivadas de declaraciones aduaneras.
- Para determinar el importe de la deuda pendiente, se deben acumular en el momento de la solicitud las deudas a que se refiere la solicitud y cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.
- Cuando el obligado presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y el importe total de deuda pendiente sea igual o inferior a 1.000 euros, mediante un proceso de resolución automatizada, se debe resolver en función a la propuesta de plazos indicados por el solicitante en la solicitud, siempre que el importe de cada uno de los plazos resultantes, excluidos intereses, no sea inferior a 30 euros.

No obstante, si el órgano de recaudación competente considera que no es conveniente atender a la propuesta de pago del obligado, la solicitud de aplazamiento se debe ajustar a los plazos máximos que se indican a continuación:

- Deudas de personas jurídicas: 6 plazos mensuales.
 - Deudas de personas físicas: 12 plazos mensuales.
- El importe de cada uno de estos plazos, excluidos intereses, no puede ser inferior a 30 euros.
- La periodicidad de los plazos es mensual.
 - Los pagos que la Hacienda Pública estatal debe realizar al obligado al pago durante la vigencia del acuerdo quedan afectados al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento.
 - Si la solicitud presentada tiene un importe superior y, debido a ingresos parciales realizados antes de la resolución, la deuda pendiente resulta igual o inferior a la cantidad fijada para la exención de garantías, se debe proceder a la liquidación

y notificación de los intereses de demora por los ingresos parciales efectuados y continuar la tramitación de la solicitud de forma no automatizada por el resto de la deuda.

- La denegación de estas solicitudes se produce siempre que el deudor tenga otras deudas en periodo ejecutivo respecto de las que no se haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento de pago, cuya providencia de apremio haya sido notificada, siempre que el importe total de dichas deudas sea superior a 600 euros. También cuando las solicitudes de aplazamiento incluyan alguna deuda que haya estado incluida con anterioridad en un acuerdo finalizado por incumplimiento de pago.