

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 16 de noviembre de 2018 [BOE de 22 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 16 de noviembre de 2018 (BOE de 22 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 88 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 del informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades (IS).
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos al impuesto sobre el valor añadido (IVA) y al impuesto 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 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: 12 de abril de 2019.
- 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 Viajes de Aventura, SA es una entidad constituida e inscrita en julio de 20X0 con domicilio social en Soria.

Su objeto social es amplio: por un lado, se dedica a la comercialización de viajes en España y en el extranjero en lugares inexplorados. Igualmente, se dedica a la localización, adquisición y comercialización de locales comerciales *premium* y al desarrollo de actividades de consultoría en el ámbito inmobiliario. Su ejercicio fiscal coincide con el año natural.

El capital social está constituido por 10.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores: don Raúl Rodríguez, titular del 20 % de las acciones; su cónyuge, doña Esperanza Martín, con un 20 %; los dos hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, cada uno de ellos titular de un 20 % de las acciones y, por último, Annapurna Trekking, LTD, entidad no residente en España, con un 20 %. No constan cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

Según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Esperanza. Se conoce, asimismo, que todos los miembros de la familia prestan sus servicios en la empresa.

Viajes de Aventura, SA dispone de dos puntos de venta en locales de su propiedad y otro más en un local arrendado; situados todos ellos en grandes ciudades de España, lo que le facilita el paulatino incremento de su cifra de negocios.

En el año 20X5, con el objeto de ampliar su negocio, constituyó una sociedad, Aventuras Guatemaltecas, SRL, en Guatemala junto con un socio local. La participación que ostenta Viajes de Aventura, SA en la sociedad guatemalteca es del 50 %.

Tras años de fuertes tensiones financieras, la sociedad Viajes de Aventura, SA ha obtenido importantes beneficios y decidió adquirir en 201X4 las siguientes empresas:

- Materiales Extremos, SL, que se dedica a la actividad de fabricación, importación y comercialización de materiales imprescindibles para los viajes. Tiene su sede en Asturias, y vende sus productos en España, Croacia y en todos los países del continente americano. Su porcentaje de participación asciende al 40 %. Por su parte, don Raúl Rodríguez y su cónyuge doña Esperanza Martín poseen cada uno un 10 %, correspondiendo el resto de las participaciones sociales a terceros.
- Participa al 80 % en Adelante, SL, dedicada a importar, fabricar y exportar bebidas alcohólicas.

Asimismo, la familia formada por don Raúl Rodríguez, su cónyuge, doña Esperanza Martín, y los dos hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, es accionista desde su fundación de una sociedad denominada Experiencias Únicas SA, dedicada al sector de la restauración y constituida en 20X10. La distribución accionarial es la siguiente: don Raúl Rodríguez, titular del 40 % de las acciones; su cónyuge, doña Esperanza Martín, con un 40 %; los dos hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, cada uno de ellos titular de un 10 % de las acciones. Doña Esperanza es administradora única desde el momento de su constitución.

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

El 7 de julio de 20X16 se inició por la Agencia Tributaria procedimiento de inspección a Casilda Martín, hermana de doña Esperanza Martín y don Francisco Martín por IRPF 20X14. Dicho procedimiento concluyó mediante liquidación notificada el 1 de enero de 20X18.

El 28 de febrero de 20X18, comparecen ante notario doña Casilda Martín, como donante, y su hermano, don Francisco Martín, como donatario, y otorgan la escritura con número de protocolo notarial 480/20X18 por la cual la primera dona pura y simplemente al segundo la vivienda sita en c/ Lagasca, n.º 29 de Madrid. En dicha escritura, el notario manifiesta que el donatario «acepta en este acto y en mi presencia la citada donación».

Una vez transcurridos los plazos de ingreso en periodo voluntario de la liquidación anterior, se inició el correspondiente procedimiento de apremio mediante providencia notificada el 20 de marzo de 20X18.

El 21 de marzo de 20X18, comparecen de nuevo ante el mismo notario doña Casilda Martín, como donante, y su hermano, don Francisco Martín, como donatario, y otorgan la escritura número de protocolo 1001/20X18 por la cual la primera dona al segundo, previa reserva del derecho de habitación, la misma vivienda a que hacía referencia la escritura de donación con número de protocolo 480/20X18, esto es, la situada en la c/ Lagasca, n.º 29 de Madrid.

A la vista de lo acontecido, el 2 de abril de 20X18 se notifica a don Francisco el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad con base en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), por las deudas de su hermana, dictándose acuerdo de derivación de responsabilidad el 10 mayo de 20X18 declarando a don Francisco responsable de las deudas de su hermana.

Según nota simple del Registro de la Propiedad, en el mismo consta inscrita la segunda escritura pública de donación; esto es, la escritura con número de protocolo notarial 1001/20X18 y la carga del derecho de habitación a favor de doña Casilda.

La existencia de la carga del derecho de habitación que consta en el Registro de la Propiedad supone un obstáculo en la enajenación forzosa en el seno del procedimiento de recaudación al minorar el valor del inmueble.

Se pide:

- a) Analizar la validez de las dos donaciones.
- b) Analizar los efectos de la inscripción de la segunda donación en el Registro de la Propiedad.
- c) Con base en lo anterior, analizar las posibles acciones civiles para garantizar el buen éxito de la acción recaudatoria.
- d) Analizar de forma motivada si sería posible el ejercicio de acciones penales.

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

Pregunta 1

Con fecha 8 de enero de 20X18, se recibe en la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al ámbito territorial de la entidad Viajes Aventura SA, una denuncia en la que se ponen de manifiesto determinadas irregularidades contables del obligado tributario, aportándose documentación justificativa.

Una vez analizada la misma, con fecha 28 de febrero de 20X18, se incluye a la entidad en plan de inspección.

Las actuaciones de comprobación tienen carácter parcial y se refieren a los siguientes conceptos y periodos:

- IS.
- Ejercicios 20X15 y 20X16.
- Alcance parcial: cuantificación aritmética de bases imponibles negativas, control del límite de gastos financieros y control de gastos de personal.

El importe de la cifra de negocios durante estos ejercicios es el siguiente:

- 20X15: 4.954.328 euros
- 20X16: 6.838.927 euros.
- 20X17: 6.938.522 euros.
- 20X18: 6.131.101 euros.

Con fecha 1 de marzo de 20X18, se emite comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, poniéndose a disposición dicha comunicación en el buzón de la dirección electrónica habilitada de la entidad el día 2 de marzo de 20X18. Se advierte además que el contribuyente identificó un dispositivo electrónico y/o dirección de correo electrónico para el envío de avisos de notificaciones.

En dicha comunicación de inicio, se cita al contribuyente para que acuda a las oficinas de la Inspección de los Tributos el día 28 de marzo de 20X18. El obligado tributario no abre la comunicación de inicio en su buzón y no acude por tanto el día citado.

Con fecha 3 de abril de 20X18, la Inspección de los Tributos se persona en el domicilio en el que se realizan las actividades del obligado tributario, indicándole que se han iniciado las actuaciones de inspección. El obligado tributario manifiesta que no había acudido a la cita del día 28 de marzo porque no tenía conocimiento de ello, ya que no había accedido, fijando la próxima visita en las oficinas de la Inspección para el día 30 de abril de 20X18.

El día 15 de abril, el contribuyente solicita la ampliación del alcance con carácter general de las actuaciones inspectoras.

Se pide:

- a) Indique la fecha en la que se considera iniciado el procedimiento inspector y el plazo de duración del mismo.
- b) ¿Está en plazo la solicitud de ampliación del alcance general de las actuaciones?

Pregunta 2

El obligado tributario ha obtenido durante los ejercicios anteriores, 20X12, 20X13 y 20X14, en el IS, bases imponibles negativas, las cuales ha declarado a compensar en ejercicios posteriores.

En el ejercicio 20X15, la base imponible declarada es positiva.

En el ejercicio 20X17, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Inspección había efectuado sobre el IS una comprobación mediante un procedimiento de comprobación limitada, en el cual se había regularizado el arrastre de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, por lo que minoró dichas bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio 20X15 en un importe de 50.000 euros. La liquidación fue objeto de reclamación económico-administrativa y el día 1 de enero de 20X18 el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) estima las pretensiones del contribuyente contra la liquidación practicada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas por exceder esta en el ámbito competencial.

De las actuaciones llevadas a cabo, la Inspección minoró bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por los siguientes importes:

Ejercicio	BIN a compensar declarada	BIN a compensar comprobada
20X12	150.328	120.424
20X13	158.500	104.500
20X14	285.328	234.545

Se pide:

- Indique y motive si la Inspección puede comprobar las bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores. Si la respuesta es positiva, indique el número de años que pueden ser objeto de comprobación.
- Si tiene algún efecto dentro del procedimiento inspector que se está llevando a cabo, el que previamente hayan sido comprobadas por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas en un procedimiento de comprobación limitada. Efectos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo.

Pregunta 3

Durante el procedimiento, se han producido los siguientes hechos:

1. Al obligado tributario se le solicitó la documentación justificativa de los gastos financieros para una determinada fecha. Transcurridos dos meses desde esa fecha, no habiéndolos aportado, el obligado tributario manifestó que no los podía aportar, cuestión que quedó reflejada en diligencia.
2. Solicitó que desde el día 1 al 31 de agosto (31 días), por parte de la Inspección, no se realizaran actuaciones de cara al obligado tributario y quedara suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados. La Inspección accedió formalmente a ello.
3. Con fecha 24 de octubre de 20X18, se da trámite de audiencia al interesado y se le pone de manifiesto el expediente, dándole un plazo de 10 días para que formule las alegaciones que estime convenientes.

El 29 de octubre de 20X18, el obligado tributario presenta un escrito en el que:

- Solicita, a efectos de poder aportar documentación, que se le conceda un nuevo plazo en el que la Administración no realice actuaciones de cara al contribuyente de 21 días.
- Que tiene conocimiento de que existe una denuncia presentada contra la empresa y que la misma no se ha incluido en el expediente electrónico que se le ha puesto de manifiesto en el trámite de audiencia, por lo que solicita que se incluya en el expediente electrónico.

Con fecha 28 de noviembre de 20X18, se firman actas de disconformidad por el IS por los conceptos y periodos objeto de comprobación, en las que se le indica que dispone de 15 días para presentar las alegaciones que considere oportunas.

El obligado tributario, durante este periodo, presenta los documentos justificativos de los gastos financieros que no habían sido aportados durante el procedimiento en la comprobación del IS, acordando el inspector jefe la práctica de actuaciones complementarias por parte de la inspección actuaria.

Se pide:

- a) Conteste a lo solicitado por el obligado tributario en su escrito de 29 de octubre de 20X18 de forma motivada.
- b) Indique los efectos que tienen los hechos anteriores en el plazo del procedimiento inspector.

Parte 3.ª Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

Materiales Extremos, SL se dedica a la actividad de fabricación, importación y comercialización de materiales imprescindibles para los viajes. En el marco de su actividad, ha entendido necesario iniciar, por primera vez desde su creación, el desarrollo de un proyecto de I+D para optimizar el proceso de producción y desarrollar nuevos productos.

Los gastos de I+D del ejercicio son los siguientes:

- Personal cualificado de investigación: 50.000 euros.
- Suministros: 4.000 euros.
- Otros gastos y servicios: 16.000 euros.

La empresa ha activado dichos gastos como inmovilizado intangible. También ha activado como inmovilizado intangible 50.000 euros de costes generales indirectos que afectan a las actividades de I+D siguiendo un criterio de imputación racional de costes.

Ha adquirido a principios de julio un inmueble que destina en exclusiva a la actividad de I+D de los nuevos productos por un importe de 100.000 euros. Dicho inmueble se amortiza contablemente aplicando un coeficiente del 2 %. El valor del suelo es del 40 %. El importe de la amortización contable se activa como inmovilizado intangible.

Finalmente, ha adquirido a principios del ejercicio una maquinaria para su laboratorio por un importe de 400.000 euros. Se amortiza contablemente al 10 %. El importe de la amortización contable se activa también como inmovilizado intangible.

Se pide:

- a) Analice las implicaciones que tiene para la sociedad Materiales Extremos, SL el desarrollo de la actividad de I+D, tanto en relación con la base imponible como en relación con la deducción sobre la cuota íntegra.
- b) Calcule los ajustes que hay que realizar en la base imponible y el importe de la deducción en la cuota íntegra.

Pregunta 2

La sociedad Materiales Extremos, SL ha incluido las siguientes partidas deducibles en el balance en el ejercicio 20X18:

Gastos:

- Intereses por préstamo extranjero cuyos fondos se utilizan para repartir un dividendo y pagar una sanción.
- Recargo del 15 % por presentación extemporánea.
- Prima de asistencia a juntas. El gasto lo ha reflejado en cuenta de gastos de administración.
- La sociedad ha contabilizado un gasto por un fondo interno de pensiones.

Por otra parte, se conoce la siguiente información:

Pérdidas por deterioro de créditos:

- La entidad dotó 600 euros por una deuda de un cliente que ha solicitado en este ejercicio la declaración de concurso (vencimiento: septiembre de 20X18).
- Igualmente, dotó 1.200 euros adeudados por el ayuntamiento de la localidad (vencimiento: noviembre de 20X15).
- La entidad tiene contabilizados, en concepto de deterioro por insolvencias, 5.000 euros de un cliente extranjero, como consecuencia del impago de una deuda del 2 de septiembre de 20X17. No se ha iniciado ningún tipo de procedimiento judicial respecto de dicha deuda.
- Además, en el ejercicio 20X17, la entidad registró en su contabilidad la pérdida por el deterioro de un crédito de 500 euros con una entidad vinculada. En el ejercicio 20X18, la entidad vinculada satisface la deuda.
- Ha dotado 18.000 euros de pérdida por deterioro en relación con el importe total de un crédito vencido en julio de 20X18. Esta deuda se encuentra garantizada con un edificio de oficinas.

Se pide:

Determinar razonadamente los ajustes extracontables que hay que practicar, en su caso, para determinar la base imponible de la entidad.

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

La sociedad Viajes de Aventura, SA tributa en el IVA, en la actividad de comercialización de viajes, en el régimen especial de las agencias de viajes y en la actividad de adquisición y comercialización de locales comerciales tiene que aplicar la regla de la prorata.

Como complemento de la información básica contenida en el apartado II, la sociedad Viajes de Aventura, SA ha realizado, durante el ejercicio, las siguientes operaciones:

- 1.ª Ha adquirido a una empresa francesa una partida de folletos informativos de los viajes que realiza a Francia por 10.000 euros a la que ha comunicado su NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria española.
- 2.ª Ha solicitado y recibido de una empresa alemana la traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín por 5.000 euros a la que ha comunicado, asimismo, su NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria española.
- 3.ª Ha realizado la entrega de un local de nueva construcción a la sociedad Adelante, SL por un importe de 400.000 euros cuando su valor de mercado es de 300.000 euros.
- 4.ª Ha realizado la entrega de un local comercial en el que la sociedad tenía una de sus oficinas de venta a la sociedad Prepara, SL, que lo va a destinar a la preparación de oposiciones al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, habiendo esta sociedad solicitado y obtenido la autorización administrativa como centro docente. El importe de la transmisión ha sido de 200.000 euros; a la sociedad le costó 100.000 euros y el valor de mercado es de 250.000 euros.
- 5.ª Ha realizado también dos operaciones aprovechando la grave crisis financiera que está afectando el sector: por un lado, ha adquirido la totalidad del patrimonio empresarial de una sociedad denominada Arrendamientos Disueltos, SA, constituido por una oficina donde se ubicaba su sede social y un bloque de 30 viviendas que están alquiladas a familias, salvo uno de los pisos, en el que está ubicado un despacho de abogados. Por otro, ha adquirido un local nuevo, recién construido, en pago de una deuda que uno de sus clientes tenía con la misma por un préstamo que le concedió para la construcción del local.

Por otra parte, la sociedad Adelante, SL ha realizado una adquisición a una empresa de Rumanía de los componentes para la instalación de un equipo industrial que permite la fabricación de botellas de whisky de forma mucho más rápida que con el procedimiento anterior. El valor total de equipo industrial, incluida su instalación, que supondrá la inmovilización de sus componentes, la llevará a cabo la citada empresa rumana, ascenderá a 1.800.000 euros. Dicha empresa ha tardado más de 13 meses en proceder a la instalación debido a la gran complejidad del procedimiento.

Se pide:

- 1.º Determinación de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes.
- 2.º Calificación de la operación de adquisición de folletos: hecho imponible, lugar de realización del hecho imponible, devengo y sujeto pasivo.
- 3.º Calificación de la operación de la traducción de las guías: hecho imponible, lugar de realización del mismo y sujeto pasivo.
- 4.º Posibilidad de deducción del IVA devengado, en su caso, por la adquisición de los folletos y la traducción de las guías.
- 5.º Base imponible de la operación de entrega del local comercial a la sociedad Adelante, SL.
- 6.º Posibilidad de renuncia a la exención, base imponible y sujeto pasivo de la operación de entrega del local a Prepara, SL.
- 7.º Calificación de la operación de adquisición del patrimonio empresarial realizada a Arrendamientos Disueltos, SA: hecho imponible y sujeto pasivo.
- 8.º Calificación de la operación de adquisición del local nuevo a Arrendamientos Disueltos, SA: hecho imponible y sujeto pasivo.
- 9.º Calificación de la operación de adquisición del equipo industrial realizada por Adelante, SL: hecho imponible, lugar de realización del hecho imponible, devengo, base imponible y sujeto pasivo.
- 10.º Operaciones que incluir, en su caso, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

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

Pregunta 1

La sociedad Materiales Extremos, SL quiere importar de China y comercializar en España tiendas de campaña, sacos de dormir y mochilas de la marca americana Risk.

La compañía americana exige a Materiales Extremos, SL el pago de un canon por el uso de su marca, que se fijará en función del número de unidades importadas en cada año natural. Como fecha de pago del canon por el uso de la marca, conforme al artículo II A del contrato, se fija el 31 de diciembre de cada año civil.

Las importaciones comenzarán el 1 de mayo de 20X19 y la sociedad Materiales Extremos, SL considera que el canon forma parte del valor en aduana de las mercancías, pero no conocerán el importe de dicho canon hasta que finalice el año.

Se pide:

¿Cuáles son las opciones que tiene Materiales Extremos, SL para realizar las importaciones conforme al Código Aduanero de la Unión (CAU), teniendo en cuenta que en el momento de realizar las importaciones no dispondrá de todos los elementos que determinan el valor en aduana?

Pregunta 2

La fábrica de bebidas derivadas Adelante, SL recibió en el primer trimestre de 20X19, del ámbito territorial interno, las siguientes expediciones en botellas de 1 litro con los documentos que se indican:

Primer trimestre 20X19							
Fecha expedición	Fecha recepción	NC	Ep	Clave	Cantidad botellas	Grado	LAA
12/01/20X19	13/01/20X19	22086011	A0	90	5.500	40	2.200
16/02/20X19	17/02/20X19	22086011	A0	90	3.100	40	1.240
16/02/20X19	17/02/20X19	22085019	A0	88	1.200	42	504
14/03/20X19	15/03/20X19	22085011	A0	88	3.400	40	1.360
24/03/20X19	26/03/20X19	22085011	A0	88	550	40	220
24/03/20X19	26/03/20X19	22085011	A0	88	200	40	80
Total							5.604

Los documentos se recibieron de conformidad sin incidencias y por el total de litros absolutos de alcohol que las partidas de cada documento amparaban. Las cantidades están expresadas a una temperatura de 20°C.

El 1 de abril de 20X19, la Intervención de Impuestos Especiales comprueba que, en relación con las entradas por operaciones interiores en el primer trimestre, no consta registrada ninguna salida de producto y que las existencias iniciales eran 0.

Al efectuar un recuento de existencias el citado día, se pone de manifiesto que las existencias actuales de producto en cuestión, diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20°C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Clave 90: 25,00.
- Clave 88: 15,20.
- Tipo impositivo vigente en 20X19: 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro.

Se pide:

- a) Especial mención a la existencia o no de pérdidas como supuesto de no sujeción.
- b) Regularización de la situación, indicando hecho imponible, devengo, sujeto pasivo, base imponible y cuota.

Parte 6.^a Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

Don Manuel Rodríguez ha sido trasladado por la empresa en la que presta sus servicios, Viajes de Aventura SA, desde el 1 de julio al 29 de septiembre de 20X18 (90 días) a Brasil a los efectos de formar un nuevo personal contratado por la entidad Annapurna Trekking. Una vez realizado dicho trabajo, don Manuel volverá a España continuando en Viajes de Aventura, SA con su régimen normal de trabajo y salario.

Como retribución específica por el trabajo de desarrollo en Brasil, percibió 12.000 euros; además, su empresa le paga los billetes de avión de ida y vuelta a Brasil por importe de 1.200 euros, y también le satisface 80 euros diarios en concepto de gastos para manutención.

El salario anual de don Manuel en Viajes de Aventuras, SA es de 73.000 euros.

Notas:

1. Gastos de manutención exceptuados de gravamen en el extranjero: 91,35 euros diarios, así como los gastos de transporte público justificados (art. 9 del Reglamento sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas –RIRPF–).
2. España tiene suscrito convenio de doble imposición (CDI) con Brasil.

Se pide:

Rendimiento íntegro de trabajo que Manuel deberá computar en su declaración del IRPF del ejercicio 20X18.

Pregunta 2

Don Raúl, de 52 años, tiene actualmente una capacidad de ahorro de 5.000 euros anuales. Le gustaría, cuando llegue la edad de jubilación, 67 años, disponer de una renta que complemente su pensión de la Seguridad Social; por ello, le pregunta al director de su entidad financiera qué tipo de inversión le recomienda teniendo en cuenta la fiscalidad de las mismas.

Le propone tres alternativas, haciendo el director una estimación de los capitales y rentas que percibirá dentro de 15 años con base en los datos históricos de las tres inversiones gestionadas por su banco:

- a) Contratar un plan individual de ahorro sistemático (PIAS) mediante aportaciones anuales de primas de 5.000 euros durante 15 años y con el capital constituido; empezar a recibir a partir de entonces una renta vitalicia de 600 euros mensuales, siendo el valor financiero actuarial en el momento de la constitución de la renta de 100.000 euros.
- b) Suscribir un plan de pensiones individual realizando aportaciones de 5.000 euros y recibir cuando se jubile los derechos consolidados del plan en forma mixta: una parte en forma de capital percibiendo 20.000 euros, y el resto, mediante una renta vitalicia de 400 euros mensuales.
- c) Contratar un seguro individual de ahorro a largo plazo (SIALP), realizando aportaciones anuales durante 15 años mediante el pago de una prima de 5.000 euros, sin disponer del mismo al producirse la renovación en otro SIALP cada cinco años, percibiendo un capital al final de los 15 años de 98.000 euros.

Se pide:

- a) Calificar fiscalmente a efectos del IRPF con la normativa actual, en cada una de las tres opciones, las aportaciones que realizar y el capital y rentas que se percibirán.
- b) Si, en ejercicios futuros, la capacidad de ahorro de don Raúl fuera mayor, indicar cuál sería la aportación máxima que podría realizar en cada una de las tres opciones sin perder los incentivos fiscales del IRPF.

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

Pregunta 1

El 25 de mayo de 20X17, don Raúl Rodríguez presenta autoliquidación del IRPF del año 20X16 con un resultado a devolver de 1.050 euros.

Con fecha 6 de septiembre de 20X17, se notifica a don Raúl un requerimiento por medio del cual se inicia un procedimiento de comprobación limitada por IRPF 20X16.

El obligado tributario presenta el 16 de septiembre la documentación solicitada en el requerimiento y, tras la propuesta de liquidación y la formulación de alegaciones contra la misma, recibe con fecha 23 de marzo de 20X19 la notificación de una liquidación provisional con resultado a ingresar.

No conforme con dicha liquidación, don Raúl interpone el 14 de abril de 20X19 reclamación económico-administrativa ante el correspondiente TEAR, el cual dicta resolución desestimatoria en fecha 25 de enero de 20X20.

Contra esta resolución, el interesado interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), recurso que es admitido a trámite y resuelto el 27 de julio de 20X21. En dicha resolución, el TEAC no entra en el fondo del asunto, pero estima la reclamación apreciando de oficio la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos tramitado.

Se pide:

- a) ¿Qué actuaciones tendrá/podrá realizar el órgano encargado de la aplicación de los tributos tras la resolución del TEAC?
- b) ¿En qué momento se ha producido caducidad de los procedimientos o la prescripción del derecho a liquidar?
- c) ¿En qué momento se habría producido la prescripción del derecho a obtener la devolución solicitada inicialmente por don Raúl?

Pregunta 2

El 29 de junio de 20X17, don Manuel Rodríguez presenta su autoliquidación del IRPF del año 20X16, con un resultado a ingresar de 1.500 euros, y efectúa el ingreso.

Advirtiendo con posterioridad un error en su declaración que ha perjudicado sus intereses legítimos, el 20 de octubre de 20X17 don Manuel presenta una solicitud de rectificación de su autoliquidación del IRPF de 20X16 en la que se indica que el resultado correcto es de 1.200 euros a devolver y no de 1.500 a ingresar.

Iniciado el correspondiente procedimiento de rectificación de autoliquidación, y efectuadas las comprobaciones necesarias sobre la base de la documentación requerida a don Manuel y aportada por este, el día 15 de diciembre de 20X17 se dicta resolución estimatoria y se ordena la devolución correspondiente.

Se pide:

- a) ¿A qué cantidad total ascenderá la devolución acordada?
- b) ¿Procede el abono de intereses de demora?, ¿sobre qué cantidades y por qué periodos de tiempo se calcularían los mismos?

Pregunta 3

Doña Sofía Rodríguez, abogada de profesión, desarrolla su actividad asesorando en diversas materias jurídicas a varios clientes. En relación con su autoliquidación del IVA del 3T de 20X16, se detecta por los órganos de gestión tributaria de la AEAT un error aritmético como consecuencia del cual se inicia el 15 de marzo de 20X18 un procedimiento de verificación de datos que da lugar a la notificación de una propuesta de liquidación provisional con resultado a ingresar de 700 euros.

En el plazo de alegaciones concedido en el escrito de la propuesta anterior, doña Sofía reconoce que es cierto el error aritmético detectado, pero argumenta que el procedimiento gestor no es válido pues se refiere a la comprobación de una actividad económica que requiere el inicio de una comprobación limitada. Aporta, de forma voluntaria, y sin que le hayan sido requeridos, para apoyar sus afirmaciones en relación con el efectivo ejercicio de una actividad económica, copia de sus libros registros de facturas emitidas y facturas recibidas del ejercicio 20X16.

Analizados dichos libros por parte de los funcionarios responsables del expediente, se advierten otros posibles errores e incongruencias entre los datos de las facturas emitidas y las cantidades consignadas en concepto de cuotas del IVA repercutidas en varias de las autoliquidaciones trimestrales del ejercicio 20X16.

Se pide:

Determinar si es correcto el procedimiento de verificación de datos para corregir los efectos del error aritmético detectado o si, como sugiere la obligada, doña Sofía, debe iniciarse un procedimiento de comprobación limitada.

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

En el ejercicio 20X16, la sociedad Experiencias Únicas, SA se hallaba en una situación precaria, habiéndose devengado a lo largo de dicho año abundantes deudas tributarias.

Ante esta tesitura, tanto los cónyuges don Raúl y doña Esperanza, como sus hijos mayores de edad, Sofía y Manuel, todos ellos perfectos conocedores de la situación, urdieron la siguiente estrategia.

En primer lugar, en fecha 1 de enero de 20X17, tuvo lugar el cese total y absoluto de la actividad de la mercantil Experiencias Únicas, SA, habiendo sido en todo momento su administradora doña Esperanza, y sin que constase la realización de actuaciones tendentes a la correcta disolución y liquidación.

Sabedores los cónyuges de la casi segura declaración de responsabilidad de la esposa como administradora de la mercantil, y con la finalidad de preservar su único bien valioso, la vivienda habitual del matrimonio, bien ganancial, acordaron proceder a donar a sus hijos, Sofía y Manuel, la nuda propiedad de su vivienda habitual, reservándose los donantes el usufructo vitalicio.

Así resueltos, acudieron los cuatro a la notaría, otorgando en fecha 30 de junio de 20X17 escritura pública al efecto, aceptando agradecidos los hijos la donación que les hacían sus padres que, al punto, accedió al Registro de la Propiedad.

Poco después, agotada por la Hacienda pública las posibilidades de cobro frente a la mercantil Experiencias Únicas, SA, sin haber obtenido gran resultado, y habiéndose declarado al deudor como fallido, tras el pertinente procedimiento, se procedió a la declaración de la responsabilidad de doña Esperanza con base en lo dispuesto en el artículo 43.1 b) de la LGT, siéndole notificada a doña Esperanza en fecha 31 de diciembre de 20X17.

Notificada la responsabilidad de doña Esperanza, cundió la alarma en el grupo familiar al apreciar la proximidad de la acción de cobro de la Hacienda pública, por lo que, en fecha 10 de enero de 20X18, acudieron de nuevo a la notaría padres e hijos al objeto de hacer donación los padres a los hijos de su único bien restante, el usufructo ganancial y vitalicio de su vivienda habitual, otorgando escritura pública al efecto.

Esta escritura pública de donación, de fecha 10 de enero de 20X18, no accedió al Registro de la Propiedad.

Seguido procedimiento ejecutivo frente a la esposa, se logró el embargo del usufructo ganancial que figuraba a su nombre en el Registro de la Propiedad y, al punto, los hijos

presentaron reclamación previa de tercería de dominio esgrimiendo como título de su pleno dominio sobre la vivienda sendas escrituras públicas de donación de fechas 30 de junio de 20X17 y 10 de enero de 20X18, solicitando el levantamiento del embargo.

Se pide:

- 1.º Proponga actuaciones concretas de declaración y exigencia de responsabilidades tributarias, identificando al obligado principal y al responsable, citando el precepto legal y motivando sucintamente el presupuesto de la responsabilidad.
- 2.º Proponga motivadamente el sentido de la resolución de la reclamación previa de tercería de dominio interpuesta por los hijos.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

a) El artículo 633 del Código Civil (CC) –Real Decreto de 24 de julio de 1889– regula las formas de donación de cosa inmueble disponiendo que, para que sea válida la donación de cosa inmueble, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario.

La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada, pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

Hecha en escritura separada, deberá notificarse la aceptación en forma auténtica al donante y se anotará esta diligencia en ambas escrituras.

El artículo 634 del CC regula el contenido de la donación señalando que la donación podrá comprender todos los bienes presentes del donante, o parte de ellos, con tal que este se reserve, en plena propiedad o en usufructo, lo necesario para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias.

El artículo 639 del CC establece que podrá reservarse el donante la facultad de disponer de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos, pero, si muriere sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.

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

La primera donación se perfecciona el 28 de febrero de 20X18, en cuanto se documenta en escritura pública y el donatario la acepta en ese mismo acto. Tal y como ya se ha comentado, su inscripción en el Registro de la Propiedad no es constitutiva si no meramente declarativa. Por lo tanto, la primera donación goza de total validez.

Por lo que se refiere a la segunda donación, el donante no es el propietario del inmueble, puesto que este se había transmitido previamente a don Francisco Martín, siendo este último el verdadero titular.

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

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

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

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

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

La inexistencia es una construcción conceptual de la doctrina francesa con el fin de eludir las rigurosas consecuencias a las que conducía el carácter taxativo de las causas

de nulidad (*pas de nullité sans texte*). Dicha categoría permitía reputar como ineficaces por inexistentes aquellos contratos que, sin incurrir en causa de nulidad prevista legalmente, no debían producir efectos por la naturaleza misma de las cosas.

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

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

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

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

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

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

La sanción de nulidad está específicamente prevista en el artículo 6.3 del CC, según el cual:

Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

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

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

No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:

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

En el caso que nos ocupa, la segunda donación es nula de pleno derecho, dado que el donante (doña Casilda Martín) no es el propietario del inmueble, puesto que este se había transmitido previamente a don Francisco Martín, siendo este último el verdadero titular. Es decir, que la nulidad del contrato deriva del artículo 1.261 del CC, al no concurrir todos y cada uno de los requisitos a los que se refiere dicho precepto legal (en particular, el referido al objeto cierto que sea materia del contrato).

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

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

1. Legitimación registral. A todos los efectos legales, se presumirá que los derechos reales inscritos existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo, se presumirá que quien tenga inscrito el dominio o los derechos reales tiene la posesión de los mismos.
2. Inoponibilidad. Los títulos de dominio o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a terceros. Por ejemplo, una persona que adquiere un derecho de usufructo (derecho de uso y disfrute) de una finca no puede verse perjudicada ni privada de su derecho por un título en el que conste un derecho de usufructo a favor de otra persona si este derecho no está inscrito en el Registro de la Propiedad.
3. Fe pública registral. La persona que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de alguien que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después el derecho del transmitente resulte no ser válido por razones que no consten en el Registro. Por ejemplo, si una persona adquiere una finca de otra que aparece como propietaria de la misma en el Registro de la Propiedad, desconociendo que lo que dice el Registro no se adecua a la realidad (desconocimiento que se presume siempre), si la adquisición es onerosa (no gratuita) y el adquirente inscribe la compraventa en el Registro de la Propiedad, dicho adquirente continuará siendo propietario aunque después se declare judicialmente que quien se la transmitió no tenía la propiedad de la finca por causas que no consten en el Registro.

En el caso que nos ocupa, en cuanto que nos encontramos ante una transmisión a título gratuito, la misma no se encuentra amparada por la fe pública registral.

4. Presunción de veracidad. Los asientos por los que se inscriben los títulos en el Registro de la Propiedad producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud. Es decir, se presume que lo inscrito en el Registro de la Propiedad se corresponde con la realidad mientras no se demuestre lo contrario.
5. Salvaguarda judicial. Los asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los tribunales y producen todos sus efectos mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos por la ley.
6. Protección judicial de los derechos inscritos. Las acciones reales procedentes de derechos inscritos pueden ejercitarse a través del juicio regulado en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC), contra quienes, sin título inscrito, se opongan a tales derechos o perturben su ejercicio.

Sin perjuicio de todo lo anteriormente expuesto, el artículo 33 de la Ley hipotecaria (LH) establece que «la inscripción no convalida los actos y contratos que sean nulos con arreglo a las leyes». Carece, por consiguiente, de efectos convalidantes por sí misma, tanto entre las partes como entre sus causahabientes. Otra cosa son los terceros que puedan ser protegidos por el artículo 34 de la LH.

La falta de fuerza convalidada de la inscripción hace que la nulidad pueda ser declarada judicialmente. Cuestión distinta es determinar sus efectos propagadores a los actos o contratos que con el inicialmente nulo se hallen en condición de dependencia.

La falta de efectos convalidantes de la inscripción abarca tanto a los negocios radicalmente nulos o inexistentes como a los anulables. Si un contrato de compraventa se ha celebrado mediante dolo o error, su inscripción no sana el vicio del que adolece.

En el caso que nos ocupa, dado que la segunda donación es nula de pleno derecho (el donante no es el propietario del inmueble, puesto que este se había transmitido previamente a don Francisco Martín, siendo este último el verdadero titular), y dado que la inscripción por sí misma no convalida los actos nulos de pleno derecho, la inscripción de la segunda donación no supondrá su convalidación.

c) Las acciones civiles que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto serían las siguientes:

1. La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la

subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de cuatro años. Por esta vía, se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.

2. Acción de nulidad. Esta acción no prescribe nunca y, por tanto, siempre se utiliza en último lugar. La pretensión de la misma es destruir el negocio y, en este caso, el negocio sí pierde todos sus efectos.

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

El artículo 643 del CC regula la donación en fraude de acreedores estableciendo lo siguiente:

No mediando estipulación respecto al pago de deudas, solo responderá de ellas el donatario cuando la donación se haya hecho en fraude de los acreedores.

Se presumirá siempre hecha la donación en fraude de los acreedores cuando al hacerla no se haya reservado el donante bienes bastantes para pagar las deudas anteriores a ella.

El artículo 1.111 del CC establece:

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

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

Los requisitos son los siguientes:

- a) Existencia de un crédito anterior a favor de una persona y en contra de otra. La jurisprudencia ha venido reconociendo que no es necesario que el crédito sea líquido, sino que bastará con que sea conocido, y ha de tener próxima y segura existencia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore dónde se encuentra.
- Una forma más compleja se realiza a través de algún negocio jurídico por medio del que:
 - Se enajena alguna cosa en favor de otra persona, generalmente, parientes o amigos del deudor.
 - Se constituye un gravamen sobre algún bien del deudor que produce su infravaloración.
 - Se done algún bien a una persona afín al deudor.

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

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

A este respecto, el artículo 257 del CP regula el delito de alzamiento de bienes disponiendo que será castigado con las penas de prisión de 1 a 4 años y multa de 12 a 24 meses:

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

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

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

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de 1 a 6 años y multa de 12 a 24 meses.

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

Parte 2.^a

Pregunta 1

a) El artículo 177.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección

tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), dispone que el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87 del RGAT.

El artículo 109 de la LGT regula las notificaciones en materia tributaria disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en la LGT.

Por otra parte, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPAC), dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

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

Por tanto, dado que la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación es puesta a disposición en el buzón de la dirección electrónica habilitada el día 2 de marzo de 20X18, pero la entidad no abre la comunicación de inicio en su buzón, se entenderá rechazada la notificación cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, por lo que se entenderá rechazada en fecha 13 de marzo de 20X18, es decir, el día siguiente al transcurso de los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación e investigación se inicia en fecha 13 de marzo de 20X18, día en que se entiende rechazada la notificación.

En cuanto al plazo de duración del procedimiento inspector, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, 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 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 13 de marzo de 2018, 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 –LSC–).
- 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.

Por lo tanto, dado 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 6.838.927 euros en el ejercicio 20X16 (importe superior al requerido para auditar sus cuentas), el plazo máximo de duración del procedimiento inspector será de 27 meses.

b) De conformidad con lo establecido en el artículo 149 de la LGT, todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

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

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

Por otra parte, el artículo 179 del RGAT establece que la solicitud a la que se refiere el artículo 149 de la LGT deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento.

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

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

En este caso, el procedimiento de comprobación e investigación se inició en fecha 13 de marzo de 20X18 (día en que se entiende rechazada la notificación), por lo que la solicitud

de ampliación del alcance de las actuaciones, efectuada en fecha 15 de abril de 20X18, ha sido realizada fuera del plazo de 15 días, a contar desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial (13 de marzo de 20X18).

Pregunta 2

a) El artículo 66 bis de la LGT regula el derecho a comprobar e investigar en los siguientes términos:

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de la LGT no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a los que se refiere el artículo 148 de la LGT, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a la que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a la que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a la que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se

incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.

Por otra parte, el artículo 115 de la LGT regula las potestades y funciones de comprobación e investigación en los siguientes términos:

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.
2. Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aun en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de la LGT, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de la LGT que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de la LGT, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.
3. En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

Por lo tanto, dado que las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios 20X12, 20X13 y 20X14 son susceptibles de comprobación, por no haber transcurrido el plazo de prescripción, fijado ahora en 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación, la Administración tributaria procederá a su comprobación, determinará el importe compensable y, en su caso, procederá a regularizar los periodos impositivos posteriores no prescritos en los que se aplicó.

Hay que tener en cuenta que pueden ser objeto de comprobación las bases imponibles negativas pendientes de compensar del ejercicio 20X7 y posteriores (siempre y cuando el periodo impositivo coincida con el año natural), ya que, en este caso, el plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente a dicho periodo impositivo (20X7) es el

25 de julio de 20X8, prescribiendo el derecho a comprobar la misma el 25 de julio de 20X18 (es decir, transcurridos 10 años a contar desde el 26 de julio de 20X08), habiendo quedado dicho plazo de prescripción interrumpido con el inicio del procedimiento de comprobación e investigación (13 de marzo de 20X18).

b) El artículo 140 de la LGT regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada estableciendo que, dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo 139 de la LGT, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Por lo tanto, no podrán regularizarse en el presente procedimiento inspector todos aquellos aspectos regularizados previamente en el procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (como son la comprobación de las bases impositivas negativas pendientes de compensación de los años 20X12, 20X13 y 20X14), salvo que en el procedimiento de comprobación e investigación se descubran nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Por lo que se refiere a los efectos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), regula la ejecución de las resoluciones administrativas señalando en su apartado 1 que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones, serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

De conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 66 del RGRVA, cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto,

la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Pregunta 3

a) Por un lado, el obligado tributario solicita que, a efectos de poder aportar documentación, se le conceda un nuevo plazo de 31 días en el que la Administración no realice actuaciones de cara al contribuyente.

A este respecto, el apartado 4 del artículo 150 de la LGT establece que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

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

Por otra parte, el artículo 184 del RGAT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos de un mínimo de siete días naturales cada uno a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

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

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

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

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60

días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a siete días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

En este caso, dado que la solicitud de extensión del plazo de actuaciones se ha realizado en fecha 29 de octubre de 20X18, con posterioridad a la apertura del trámite de audiencia (de fecha 24 de octubre de 20X18), deberá denegarse la solicitud.

Por otro lado, el obligado tributario solicita que se incluya en el expediente electrónico que se le ha puesto de manifiesto en el trámite de audiencia la denuncia presentada contra la empresa.

A este respecto, el artículo 114 de la LGT regula la denuncia pública, constituyendo un instrumento de colaboración social voluntaria en defensa del interés general, a través del que el administrado puede colaborar en el objetivo común de una mayor justicia impositiva a través de una aplicación generalizada de las leyes tributarias.

Mediante la denuncia pública, se ponen en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que pueden ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos.

La denuncia se configura así como un derecho del ciudadano, no como una obligación. Frente a supuestos en que la norma establece la obligación de denunciar determinados hechos, cual es el caso de los ilícitos penales, no existe ninguna obligación de denuncia de las presuntas infracciones administrativas del ordenamiento tributario.

El ejercicio del derecho a la denuncia es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la LGT.

La denuncia pública constituye un acto previo a la iniciación del procedimiento de inspección por el que un ciudadano pone determinados hechos en conocimiento de la Administración que podrá, en su caso, iniciar de oficio el correspondiente procedimiento.

Recibida una denuncia, se remite al órgano competente para realizar las actuaciones pertinentes. En el caso de la Inspección, sería la Dependencia Regional de Inspección correspondiente o la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Una vez recibida la denuncia, se debe examinar su contenido, valorar los indicios aportados y, en su caso, contrastarlos con la información que obre en poder de la Inspección.

Dicho examen, permite al inspector jefe tomar una decisión sobre la iniciación o no de un procedimiento inspector. Existe discrecionalidad en cuanto a la apreciación por la Inspección de la existencia de fundamento de la denuncia, para lo que resulta precisa una labor de examen para determinar si aquella tiene o no relevancia y si existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados.

Se pueden iniciar las actuaciones pertinentes, en caso de existir tales indicios, o se puede acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o personas denunciadas. Si bien la finalidad de la denuncia pública es la colaboración con la Administración facilitando datos e informaciones que esta puede desconocer y que le permitan perseguir el fraude fiscal en beneficio del interés general, en ocasiones, el denunciante no actúa con este fin, sino que, por motivos diversos (rencores, enemistades, venganzas, etc.), puede pretender usar a la Inspección como ariete frente al denunciado. Por ello, la Administración debe adoptar las cautelas necesarias para evitar dichas situaciones y asegurarse de la veracidad de las denuncias. De ahí el archivo antes mencionado, con el fin de proteger los derechos del denunciado ante denuncias de escaso contenido o fundamento.

Si, tras el examen pertinente de la denuncia, se inician las correspondientes actuaciones de comprobación, se plantea la cuestión de si el obligado tributario denunciado tiene derecho en dicho momento a conocer el motivo por el que ha sido objeto de selección para una actuación de comprobación e investigación. En este sentido, debe destacarse el «carácter reservado» de los sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, y que estos no serán objeto de publicidad, de comunicación ni de puesta de manifiesto a los obligados tributarios (art. 170.7 del RGAT).

La Administración tributaria no tiene obligación de poner en conocimiento del obligado tributario las actuaciones relacionadas con la denuncia, previas al inicio del procedimiento de comprobación.

Con carácter general, no existe obligación legal de poner en conocimiento del interesado, en el momento de iniciar el procedimiento inspector ni durante su desarrollo, los motivos por los cuales se ha acordado su inicio. En este sentido, la LGT, al regular los derechos del obligado, contempla el derecho de este a ser informado al inicio de las actuaciones de la naturaleza y alcance de las mismas, sin que se haga ninguna referencia al motivo por el que se ha acordado dicho inicio (art. 34.1 ñ) de la LGT).

Por lo tanto, en caso de inicio de un procedimiento inspector, es el acuerdo del órgano competente (inspector jefe) el que determina el comienzo de dicho procedimiento, pudiendo tal acuerdo adoptarse como consecuencia de diversos hechos, entre los que figura la denuncia.

De lo expuesto, resulta que la norma no establece la necesidad de iniciar un procedimiento inspector por la mera presentación de cualquier denuncia por un particular.

b) Por un lado, y según consta en el enunciado, al obligado tributario se le solicitó la documentación justificativa de los gastos financieros para una determinada fecha. Transcurridos dos meses desde esa fecha, no habiéndolos aportado, el obligado tributario manifestó que no los podía aportar, cuestión que quedó reflejada en diligencia.

Con posterioridad, y una vez formalizada el acta, el obligado tributario aportó los documentos justificativos de los gastos financieros que no habían sido aportados durante el procedimiento en la comprobación del IS, acordando el inspector jefe la práctica de actuaciones complementarias por parte de la inspección actuaria.

A este respecto, el apartado 5 del artículo 150 de la LGT señala que, cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector, el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurridos al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Por tanto, la aportación tardía de la documentación justificativa de los gastos financieros determina la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de seis meses, dado que la aportación se efectuó una vez formalizada el acta y determinó que el inspector jefe acordara la práctica de actuaciones complementarias.

Por otro lado, y según consta en el enunciado, el obligado tributario solicitó que desde el día 1 al 31 de agosto (31 días), por parte de la Inspección, no se realizaran actuaciones de cara al obligado tributario y quedara suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados, a lo que la Inspección accedió formalmente.

A este respecto, el apartado 4 del artículo 150 de la LGT señala que el obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la Inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

Por tanto, dicha solicitud determina la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por 31 días.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Por lo que se refiere a los ajustes que realizar en la base imponible, el artículo 12.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), dispone que podrán amortizarse libremente:

- a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un periodo de 10 años en la parte que se hallen afectos a las actividades de I+D.

- c) Los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo. Si el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

De lo expuesto en el artículo 12.3 de la LIS, se deduce que gozan de libertad de amortización:

- Los edificios, excluido el valor del suelo, en 10 años.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios.
- Los gastos de I+D, excluidas las amortizaciones de los elementos que ya gozan de libertad de amortización.

El gasto por I+D del ejercicio asciende a 160.600 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

- Otros gastos: 120.000 euros, correspondientes a:

Personal cualificado de investigación	50.000 euros
Suministros	4.000 euros
Otros gastos y servicios	16.000 euros
Costes generales indirectos	50.000 euros
• Edificio $[(100.000 - 40.000) \times 2\% \times 6/12]$	600 euros
• Maquinaria $(400.000 \times 10\%)$	40.000 euros

El enunciado nos indica que la empresa ha optado por activar los gastos de I+D de la manera que indica el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. A este respecto, la Norma de registro y valoración (NRV) 6.^a del PGC, que contiene normas particulares sobre el inmovilizado intangible, dispone lo siguiente:

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante, podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos contables y el gasto fiscalmente deducible serían los siguientes:

- Edificio:

Amortización contable	600 euros
$[(100.000 - 40.000) \times 2\% \times 6/12]$	
Gasto fiscal por amortización	3.000 euros
$[(100.000 - 40.000) \times 10\% \times 6/12]$	

- Maquinaria:

Amortización contable $(400.000 \times 10\%)$	40.000 euros
Gasto fiscal por amortización (la totalidad)	400.000 euros

- Gastos activados por I+D:

Amortización contable $(160.600 \times 20\%)^1$	32.120 euros
Gasto fiscal por amortización (la totalidad de los gastos, excluidas las amortizaciones de elementos que ya gozan de la libertad de amortización)	120.000 euros

En resumen, los gastos contables y los gastos fiscalmente deducibles serían los siguientes:

Elemento	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste
Edificios	(Se activan)	3.000	- 3.000
Maquinaria	(Se activan)	400.000	- 400.000
Otros gastos	32.120	120.000	- 87.880
Total	32.120	523.000	- 490.880

¹ De acuerdo con la NRV 6.^a del PGC, los gastos de I+D que se activen como inmovilizado intangible deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. Dado que el enunciado no indica nada sobre la vida útil, se amortiza en cinco años.

Por lo que se refiere al importe de la deducción en la cuota íntegra derivado del desarrollo de la actividad de I+D, el artículo 35 de la LIS regula la deducción por actividades de I+D e innovación tecnológica disponiendo que la realización de actividades de I+D dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en los siguientes términos:

a) Concepto de I+D.

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», 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 I+D 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 I+D y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

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

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

- 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.
- 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.

- El lugar de realización por el contribuyente de la actividad de I+D 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.
- 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 I+D. Si se desarrollan varios proyectos simultáneamente, será necesario, además, individualizar dichos gastos por cada uno de los proyectos.
- 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 I+D, 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:

- 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.
- La inversión se entiende realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.
- 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 I+D.
- La deducción está condicionada al mantenimiento en el patrimonio del contribuyente de los elementos objeto de la inversión, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D, excepto que su vida útil fuese inferior.

Cuando la actividad de I+D 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 I+D.

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

c) Porcentajes de deducción.

- 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 I+D 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 I+D.

- 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 I+D.

Los elementos en los que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D, 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 I+D.

En el año 20X18, la base de deducción asciende a 160.600 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

$$[(100.000 - 40.000) \times 10\% \times 6/12] + \\ + (400.000 \times 10\%) + (120.000) = 160.600 \text{ euros}$$

Año 20X18	
Amortización activos fijos	40.600
• Edificio	600
• Maquinaria	40.000
Gastos de personal investigador	50.000
Resto gastos actividad	70.000
Total	160.600

En este caso, al tratarse del primer año en que se realiza un proyecto de I+D, el porcentaje de deducción es del 42 % (para periodos impositivos iniciados a partir de 2008) sobre la totalidad de los gastos incurridos en el periodo, tal y como establece la Dirección General de Tributos (DGT) en la contestación a la consulta V2027/2007, de 26 de septiembre –NFC027656–, por lo que la deducción que habrá que practicar ascenderá a 67.452 euros ($160.600 \times 42\%$).

Sin perjuicio de lo anterior, dado que el enunciado nos indica que, de los gastos de funcionamiento, 50.000 euros corresponden a personal especializado, procede practicar una deducción adicional del 17 % de dicho importe, por lo que la deducción adicional ascenderá a 8.500 euros ($50.000 \times 17\%$).

Por último, el enunciado nos indica que a principios de 20X18 se adquirió una maquinaria para su laboratorio, que supuso una inversión de 400.000 euros, por lo que procede deducir el 8 % de dicha inversión, es decir, 32.000 euros ($400.000 \times 8\%$).

Por tanto, la deducción por actividades de I+D de la entidad Materiales Extremos, SL en el ejercicio 20X18 asciende a 107.952 euros ($67.452 + 8.500 + 32.000$).

Pregunta 2

El artículo 10 de la LIS dispone que la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva, cuando la LIS determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la LGT.

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio (CCom.), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por lo que se refiere a los intereses de un préstamo extranjero cuyos fondos se utilizan para repartir un dividendo y pagar una sanción, aquí no se plantea la no deducibilidad del dividendo y la sanción, sino la de los intereses satisfechos por un préstamo obtenido para el pago del dividendo y la sanción.

Sobre esta cuestión ya tuvo ocasión de referirse la DGT, en fecha 29 de noviembre de 2006, al contestar la consulta V2411/2006 –NFC024034–, referida a una entidad que había distribuido un dividendo con cargo a reservas voluntarias y que, para evitar que ello afectase a su estructura financiera, así como para garantizar el nivel del fondo de maniobra, simultáneamente, había suscrito –con otra entidad del grupo– un préstamo participativo, lo que le llevó a consultar si el importe que debía abonar –como prestataria– en concepto de intereses tendría la consideración de gasto deducible en el IS.

Ante lo que la DGT (al margen de los aspectos propios de la vinculación entre las partes, a los que se refirió después) le indicó que:

En cuanto al prestatario (persona jurídica), a efectos del impuesto sobre sociedades, el apartado 2 del artículo 14 del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), que incorpora lo dispuesto en el derogado apartado 2 del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, señala que «serán deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996». En el supuesto descrito en el escrito de consulta parecen concurrir lo citados requisitos, por lo que los intereses pagados por la consultante serán deducibles de su base imponible del impuesto sobre sociedades.

Y posteriormente, el 14 de octubre de 2014, la propia DGT ha vuelto a pronunciarse al respecto, en contestación a la consulta V2762/2014 –NFC052549–, en la que se le preguntó acerca de «Si los intereses en los que se incurra como consecuencia de la financiación obtenida de entidades financieras independientes, será deducible de la base imponible de la entidad consultante», en relación con un supuesto en el que:

[...] los socios de la entidad consultante se plantean modificar la estructura financiera de la empresa reduciendo las aportaciones de socios, e incrementando la financiación de terceros.

Las operaciones que se plantean son las siguientes:

1. Incrementar la financiación externa de su actividad, mediante la ampliación o suscripción de nuevas líneas con entidades financieras y de crédito.
2. Distribuir un dividendo con cargo a las reservas de fusión y que tienen su origen en la prima de emisión y capital social de W.

En resumen, ambas operaciones supondrán la alteración de la estructura financiera de la entidad consultante, y por tanto la modificación de la financiación de sus actividades y de sus activos, sustituyendo la financiación de los socios por financiación externa.

Ante lo que la DGT, con carácter vinculante y en relación con una cuestión de indudable similitud con la que nos ocupa, dispuso lo siguiente:

La entidad consultante pretende sustituir la financiación derivada de las aportaciones de los socios por financiación ajena, incurriendo en una serie de gastos financieros derivados de dicha financiación. Se plantea si dichos gastos financieros tendrá la consideración de fiscalmente deducibles con el límite previsto en el artículo 20 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS).

El apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), establece que: «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por su parte, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que «la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean [...]» y en su artículo 38.1 letra d) que «se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago cobro».

Por tanto, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo,

correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS.

En particular, el artículo 14 del TRLIS señala que:

«1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

[...]

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

[...]

h) Los gastos financieros devengados en el periodo impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

[...]».

De acuerdo con lo anterior, los gastos en los que incurre la entidad consultante derivados de la financiación ajena recibida de entidades de crédito tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, de acuerdo con las reglas generales de deducibilidad establecidas en el impuesto sobre sociedades.

En consecuencia, el gasto contable se admite a efectos fiscales, no debiéndose efectuar ajuste alguno al resultado contable.

Por lo que se refiere al recargo del 15 % por presentación extemporánea, el artículo 15 c) de la LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable.

Por lo que se refiere a la prima de asistencia a juntas, el artículo 15 a) de la LIS dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de los fondos propios.

Por tanto, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable.

Por lo que se refiere al gasto contabilizado por un fondo interno de pensiones, el artículo 14.1 de la LIS dispone que no serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el periodo impositivo en el que se abonen las prestaciones.

En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable.

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de créditos, cuyo importe asciende a 600 euros por una deuda de un cliente que ha solicitado en 20X18 la declaración de concurso, cuyo vencimiento se produjo en el mes de septiembre de 20X18, el artículo 13.1 de la LIS establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

En este caso, el cliente ha solicitado la declaración de concurso, pero no está todavía declarado en situación de concurso. Por otra parte, no ha transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 600 euros:

Gasto contable	600 €
Gasto fiscal	0 €
	600 €
Ajuste fiscal	600 €

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de créditos, cuyo importe asciende a 1.200 euros, por una deuda del ayuntamiento de la localidad, cuyo vencimiento se produjo en el mes de noviembre de 20X15, el artículo 13.1 de la LIS establece que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

Por tanto, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 1.200 euros:

Gasto contable	1.200 €
Gasto fiscal	0 €
	1.200 €
Ajuste fiscal	1.200 €

Por lo que se refiere a la pérdida por deterioro de insolvencias, por importe de 5.000 euros de un cliente extranjero como consecuencia del impago de una deuda del 2 de septiembre de 20X17, sin que se haya iniciado ningún tipo de procedimiento judicial respecto de dicha deuda, el artículo 13.1 de la LIS establece que serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

En este caso, a la fecha de devengo de 20X17, todavía no había transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, por lo que el gasto contable no se admitió a efectos fiscales, efectuándose un ajuste positivo al resultado contable por importe de 5.000 euros:

Gasto contable	5.000 €
Gasto fiscal	0 €
	5.000 €
Ajuste fiscal	5.000 €

Por otra parte, a la fecha de devengo de 20X18, sí que ha transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, por lo que el gasto contable contabilizado en

20X17 se admite a efectos fiscales en 20X18, debiéndose efectuar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 5.000 euros:

Gasto contable	0 €
Gasto fiscal	5.000 €
	<hr/>
Ajuste fiscal	- 5.000 €

El enunciado indica que, en el ejercicio 20X17, la entidad registró en su contabilidad la pérdida por el deterioro de un crédito de 500 euros con una entidad vinculada. En el ejercicio 20X18, la entidad vinculada satisface la deuda.

A este respecto, el artículo 13.1 de la LIS establece que no serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal.

En consecuencia, el gasto contabilizado en 20X17 no se admitió a efectos fiscales, efectuándose un ajuste positivo al resultado contable por importe de 500 euros:

Gasto contable	500 €
Gasto fiscal	0 €
	<hr/>
Ajuste fiscal	500 €

En el ejercicio 20X18, la entidad vinculada satisface la deuda, por lo que se contabiliza la reversión del deterioro de créditos por importe de 500 euros. A este respecto, el artículo 11.5 de la LIS dispone que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

En consecuencia, el ingreso contabilizado en 20X18 no se integra en la base imponible, debiéndose efectuar un ajuste negativo al resultado contable por importe de 500 euros:

Ingreso contable	500 €
Ingreso fiscal	0 €
	<hr/>
Ajuste fiscal	- 500 €

Por último, por lo que se refiere a la pérdida por deterioro en relación con el importe total de un crédito vencido en julio de 20X18, cuyo importe asciende a 18.000 euros, y que se

encuentra garantizada con un edificio de oficinas, la normativa no se pronuncia de forma expresa acerca de la deducción de los deterioros de créditos afianzados por entidades de derecho público, por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca; garantizados mediante derechos reales, pactos de reserva de dominio y derecho de retención; garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución; así como los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

En este sentido, la normativa contable (Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –(ICAC)–, por la que se dictan NRV e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos) establece que, si existe evidencia objetiva de una pérdida por deterioro del valor de los activos financieros valorados al coste amortizado, el importe de la corrección valorativa es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados, los cuales son todos los importes, principal e intereses, que la empresa estima que obtendrá durante la vida del instrumento. En su estimación, se debe considerar toda la información relevante que esté disponible en la fecha de formulación de las cuentas anuales que proporcione datos sobre la posibilidad de cobro futuro de los flujos de efectivo contractuales. Cuando los instrumentos cuenten con garantías reales, se incluyen los flujos que se obtendrían de su realización, menos el importe de los costes necesarios para su obtención y posterior venta, con independencia de la probabilidad de la ejecución de la garantía.

Por consiguiente, en estos casos donde existe una garantía de cualquier tipo de cobro del crédito, deben tenerse en consideración los flujos de efectivo obtenidos por medio de la ejecución de tales garantías a efectos de valorar la posible existencia de deterioro de este activo financiero. Esto supone que en los créditos avalados por entidades solventes, como entidades de crédito, garantizados con derechos reales u otro tipo de garantía que razonablemente permita recuperar el importe del crédito, como es el caso de contratos de seguro, según los criterios contables, no debería reconocerse un deterioro.

Así, ante la existencia de estos gastos como consecuencia de aplicar un criterio de máxima prudencia, no se debería admitir su deducción, pues con la aplicación estricta de los principios del PGC ese gasto no sería real y, por tanto, no es deducible al responder a una mera expectativa de deterioro futuro.

En consecuencia, el gasto contable no se admite a efectos fiscales, debiéndose efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 18.000 euros:

Gasto contable	18.000 €
Gasto fiscal	0 €
	18.000 €
Ajuste fiscal	18.000 €

Parte 4.^a

1.º El régimen especial de las agencias de viajes se regula en los artículos 141 a 147 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA).

Este régimen especial, obligatorio para aquellos sujetos pasivos del IVA que cumplan los requisitos exigidos por la norma, conlleva una determinación especial de la base imponible que trata de evitar las complicaciones que podría suponer para las agencias de viajes que organizan viajes por distintos países el hecho de soportar impuestos en los mismos: las cuotas soportadas no se podrían deducir en nuestro país, teniendo que solicitar las devoluciones, en su caso, en los citados países, lo que acarrearía un gran coste administrativo y financiero.

La nota más característica del régimen especial de las agencias de viajes es el método seguido para la determinación de la base imponible, que, en este caso, coincide con el margen bruto de la agencia, tal y como establece el artículo 145 de la LIVA.

Este margen bruto se define como la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente (IVA excluido) y el importe efectivo (impuestos incluidos) de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para la realización del viaje.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia, no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de la LIVA ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

Por otra parte, no se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios:

- Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.
- Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

2.º La adquisición a una empresa francesa de una partida de folletos informativos de los viajes que realiza a Francia, a la que ha comunicado su NIF-IVA atribuido por la

Administración tributaria española, 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 (TAI) dado que, en virtud de lo establecido en el artículo 71.dos de la LIVA, el adquirente (Viajes de Aventura, SA) ha comunicado al vendedor (la empresa francesa) el número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración española.

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, Viajes de Aventura, SA.

3.º El servicio de traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín, prestado por una empresa alemana, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios (art. 11 de la LIVA) localizada en el TAI español, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA, dado que el destinatario (Viajes de Aventura, SA) es empresario/profesional a efectos del IVA y se encuentra establecido en el TAI.

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

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

4.º De conformidad con lo establecido en el artículo 146 de la LIVA, las agencias de viajes a las que se les aplique este régimen especial pueden practicar las deducciones de las cuotas soportadas según lo establecido en la normativa general del IVA.

No obstante, no pueden deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, salvo que se opte por la aplicación del régimen general.

En definitiva, de las cuotas devengadas por las operaciones sometidas a este régimen especial y las devengadas en otras operaciones realizadas por la agencia que tributen en régimen general pueden deducirse:

- Las soportadas, siempre que no hayan sido tenidas en cuenta para el cálculo de la base imponible en régimen especial, dado que los gastos que se toman en cuenta para el cálculo del margen bruto se computan impuestos incluidos.
- Las soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero, que se destinen a la realización de una operación respecto de la que se ha optado por la aplicación del régimen general.
- Las soportadas por las agencias de viajes por la adquisición de bienes o servicios utilizados en la realización de los servicios exentos del IVA. Es esta, por tanto, una exención plena, tal y como establece el artículo 94.uno.1.º d) de la LIVA.

A estos efectos, se considera adquirido por la agencia para la realización del viaje y, por tanto, dentro del régimen especial, el servicio de traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín prestado por una empresa alemana.

Por lo tanto, la agencia de viajes no podrá deducir el IVA devengado en la prestación del servicio de traducción de las guías turísticas.

Por el contrario, no se considera prestada para la realización del viaje la adquisición de folletos informativos con fines publicitarios para su distribución a posibles clientes a efectos informativos de las condiciones y circunstancias del viaje.

Por consiguiente, la agencia de viajes podrá deducir el IVA devengado en la adquisición de los folletos informativos.

5.º 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 Viajes de Aventura, SA es titular del 80 % de las participaciones sociales de la sociedad Adelante, SL, por lo que cabe concluir que existe vinculación.

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

- a) 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.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

En el caso que nos ocupa, Viajes de Aventura, SL tiene que aplicar la regla de prorrata en la actividad de adquisición y comercialización de locales comerciales, y la contraprestación pactada (400.000 €) es superior al valor normal de mercado (300.000 €), por lo que la base imponible de la operación de entrega del local comercial a la sociedad Adelante, SL, de conformidad con lo establecido en el artículo 79.cinco c) de la LIVA, será su valor normal de mercado, es decir, 300.000 euros.

6.º La operación por la cual Viajes de Aventura, SL vende un local comercial en el que la sociedad tenía una de sus oficinas de venta a la sociedad Prepara, SL 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 de la LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades

mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apdo. dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, la operación está exenta del IVA, dado que 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 que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.dos de la LIVA dispone que la exención relativa al número 22.º del apartado uno del citado artículo de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o cuando, no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción.

Dado que el adquirente (la sociedad Prepara, SL) va a destinar el local comercial a la preparación de oposiciones al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado, habiendo solicitado y obtenido autorización administrativa como centro docente, no se cumplen los requisitos para que el transmitente pueda renunciar a dicha exención, dado que el local comercial va a ser utilizado en la realización de una actividad que no origina el derecho a la deducción.

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 local comercial fue vendido por 200.000 euros, por lo que dicho importe es la base imponible.

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 (Viajes de Aventura, SL), que estará obligada, en cuanto 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.

7.º De conformidad con lo establecido en el artículo 7.1.º de la LIVA, aunque es una operación empresarial, no está sujeta la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Ahora bien, se excluyen del supuesto de no sujeción, entre otras, la mera cesión de bienes o derechos, considerándose como tal la transmisión de estos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales o humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma una unidad económica autónoma.

De acuerdo con la información suministrada, van a ser objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles en arrendamiento, conjuntamente, con la cesión de los propios contratos de arrendamiento, pero no va a ser objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional que permitiera considerar este conjunto de elementos como una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional.

En consecuencia, tal y como dispone la DGT en su contestación a la consulta V0066/2010, de 20 de enero –NFC037186–, las transmisiones tendrán la consideración de mera cesión de bienes y derechos, sujetas al IVA, debiendo tributar cada una de ellas independientemente según las normas que les sean aplicables.

Por otra parte, tratándose de bienes inmuebles transmitidos que constituyan edificaciones, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, que dispone que estarán exentas del impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

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

Y todo ello, sin perjuicio de la posible renuncia a la aplicación de la exención, en su caso, en los términos establecidos en el artículo 20.dos de la LIVA.

8.º La operación por la cual Viajes de Aventura, SL adquiere un local nuevo a Arrendamientos Disueltos, SA constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado dos b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, no resulta de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, dado que se trata de un local nuevo, recién construido.

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 IVA.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la sociedad Arrendamientos Disueltos, SA, tal y como establece el artículo 84.uno.1.º de la LIVA.

9.º La compra de maquinaria a una empresa de Rumanía, por importe de 1.800.000 euros, no constituye una adquisición intracomunitaria de bienes del artículo 13.1.º de la LIVA, dado que no se comprenden entre las mismas, según la letra c), las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.º, de la LIVA.

A estos efectos, el artículo 68 de la LIVA regula el lugar de realización de las entregas de bienes disponiendo en su apartado dos, número 2, que se entenderán realizadas en el TAI las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición cuando la instalación se ultime en el referido territorio. Esta regla solo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Por lo tanto, esta operación constituye una entrega de bienes que se localiza en el TAI, dado que la instalación se ultima en el TAI.

Por lo que se refiere al devengo, el artículo 75.uno.1.º de la LIVA dispone que se devengará el impuesto en las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Por lo tanto, el devengo se producirá una vez que se haya procedido a la instalación del equipo industrial.

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 valor total de equipo industrial, incluida su instalación, ascenderá a 1.800.000 euros, por lo que dicho importe es la base imponible.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo de la entrega de bienes, 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 TAI.

Se considerarán establecidos en el TAI 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 3 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:

- a) 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.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, cabe concluir que la empresa de Rumanía posee un establecimiento permanente en el TAI español y, en consecuencia, está establecida en el territorio de aplicación del IVA español, por lo que será dicha empresa rumana la que tenga la consideración de sujeto pasivo, tal y como dispone el artículo 84.uno.1.º de la LIVA.

10.º La correcta aplicación de la tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias requiere la existencia de un adecuado intercambio de información entre los Estados miembros de la Unión Europea. Para los empresarios y profesionales españoles, implica la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

El modelo que ha de utilizarse a estos efectos es el modelo 349, aprobado por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, publicada en el BOE de 29 de marzo de 2010.

Se declaran entregas y adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios.

Debe presentarla todo empresario o profesional que realice entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios, cualquiera que sea su régimen de tributación a efectos del IVA.

La declaración no se presentará en los periodos en los que no se hubiesen realizado estas operaciones.

Con carácter general, la declaración recapitulativa comprenderá las operaciones realizadas en cada mes natural, y se presentará durante los 20 primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente periodo mensual, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre, y la correspondiente al mes de diciembre, que deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

Por lo que se refiere al contenido, se declaran las operaciones realizadas en cada periodo, con independencia de su cuantía. Se entienden realizadas el día en que se expida la factura que sirva de justificante de las mismas. Las operaciones que deben declararse, entre otras, son las siguientes:

- 1.º Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto, incluidas las transferencias de bienes desde otro Estado miembro (clave A).
- 2.º Entregas intracomunitarias exentas, incluidas las transferencias de bienes (clave E).
- 3.º Entregas realizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias exentas efectuadas en el marco de una operación triangular (clave T).
- 4.º Prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el declarante (clave S).
- 5.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios cuyo destinatario sea el declarante (clave I).
- 6.º Entregas comunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (clave M).
- 7.º Entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta (art. 27.12.º de la LIVA), efectuadas por representante fiscal (clave H).

Por lo tanto, la sociedad Viajes de Aventura, SL deberá incluir, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, las siguientes operaciones:

- 1.º La adquisición a una empresa francesa de una partida de folletos informativos de los viajes que realiza a Francia (clave A).
- 2.º La adquisición a una empresa alemana de un servicio consistente en la traducción de unas guías turísticas con información de lugares que visitar en Berlín (clave I).

Por otra parte, la sociedad Adelante, SL no deberá incluir, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, la adquisición a una empresa de Rumanía de los componentes para la instalación de un equipo industrial dado que, de conformidad con lo establecido en el artículo 13.1.º c) de la LIVA, no se consideran adquisiciones intracomunitarias de

bienes las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.^a, de la LIVA.

Parte 5.^a

Pregunta 1

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

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

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

El valor en aduana de las mercancías se regula en los artículos 69 a 74 del CAU. Según dispone su artículo 70, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

El artículo 74 del CAU permite la aplicación de métodos secundarios de valoración en aduana cuando la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del artículo 70 del CAU, en los siguientes términos:

1. En caso de que la determinación del valor en aduana de las mercancías no sea posible en el marco del artículo 70, se irán aplicando sucesivamente las letras a) a d) del apartado 2 del presente artículo hasta llegar a aquella que permita en primer lugar determinar dicho valor.

El orden de aplicación de las letras c) y d) del apartado 2 del presente artículo se invertirá si el declarante así lo solicita.

2. En el marco del apartado 1, el valor en aduana será:

a) al valor de transacción de mercancías idénticas que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;

b) el valor de transacción de mercancías similares que se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión y se exporten a ella al mismo tiempo que las mercancías que deban valorarse o en una fecha próxima;

c) el valor basado en el precio unitario al que se venda en el territorio aduanero de la Unión a personas no vinculadas con los vendedores la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías idénticas o similares también importadas; o

d) el valor calculado, igual a la suma:

i) del coste o valor de los materiales y del proceso de fabricación o transformación empleados en la producción de las mercancías importadas;

ii) de una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele cargarse en las ventas de mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoren, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación con destino a la Unión;

iii) del coste o valor de los elementos enumerados en el apartado 1 del artículo 71, apartado 1, letra e).

3. En caso de que no sea posible determinar el valor en aduana con arreglo al apartado 1, la determinación de dicho valor se efectuará basándose en la información disponible en el territorio aduanero de la Unión, utilizando medios razonables que se ajusten a los principios y disposiciones generales contenidos en:

a) el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio;

b) el artículo VII del Acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio; y

c) el presente capítulo.

En el caso que nos ocupa, la sociedad Materiales Extremos, SL podría efectuar una solicitud para que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 del CAU, las autoridades aduaneras autoricen que el importe del canon se determine sobre la base de criterios específicos, en los siguientes términos:

Previo solicitud, las autoridades aduaneras podrán autorizar que las siguientes cantidades se determinen sobre la base de criterios específicos, cuando estas no sean cuantificables en la fecha en que se admita la declaración de aduanas:

- a) importes que no deben incluirse en el valor en aduana de conformidad con el artículo 70, apartado 2; y
- b) los importes a que se refieren los artículos 71 y 72.

Sin perjuicio de lo anterior, la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, de valoración en aduanas de las mercancías, regula las mercancías facturadas con un valor provisional, disponiendo que el procedimiento de los valores provisionales se aplicará a aquellos casos en los que se utilice el valor de transacción y cuando todos los elementos de la transacción no sean conocidos en el momento de la valoración (como, por ejemplo, cuando exista cláusula de revisión de precios en el contrato de venta, o bien, cuando el precio definitivo depende de un examen o de un análisis cuyo resultado se conocerá después de la importación, o cuando no se dispongan de todos los documentos [facturas, contratos] y no puedan ser suministrados en dicho momento).

El valor en aduana de la mercancía deberá basarse en el importe de la factura definitiva que, al efecto, expida el vendedor.

Sin embargo, con objeto de que no se demore el levante de las mercancías, la Aduana practicará una liquidación provisional a cuenta, tomando como base el valor facturado, más la totalidad de los gastos de entrega, pudiéndose exigir, en su caso, una garantía suficiente para cubrir la diferencia entre los derechos contraídos y los derechos a los que en definitiva puedan quedar sujetas las mercancías. El indicado porcentaje del valor provisional lo establecerá la Aduana, de acuerdo con los resultados observados en cada sector comercial o, incluso, en cada suministrador.

El plazo concedido por las aduanas al declarante para la presentación de los datos o de los documentos que no hubiese presentado en el momento de la admisión de la declaración será, de acuerdo con lo establecido en el artículo 256 del Reglamento de aplicación del Código Aduanero, de hasta un mes contado a partir de la fecha de admisión de la declaración. Las autoridades aduaneras podrán, en la medida en que se considere indispensable, fijar un plazo más largo o prorrogar el plazo fijado de antemano que, de acuerdo con el artículo 32 de la LPAC, no podrá ser superior a la mitad del plazo anteriormente mencionado. El periodo total concedido deberá tener en cuenta los plazos de prescripción vigentes.

Una vez presentada la factura definitiva, se regularizará la situación mediante una liquidación complementaria en el supuesto en que el valor declarado de la factura provisional fuera inferior.

En el caso de que el importador no presentara la factura definitiva en los plazos concedidos por la Aduana, esta le requerirá formalmente la aportación de la documentación y extenderá ficha informativa a efectos de la oportuna actuación inspectora en el domicilio fiscal del importador.

Pregunta 2

Según el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE), no están sujetas a los impuestos especiales de fabricación las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

Dispone también dicho artículo que tampoco estarán sujetas al impuesto las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente tributaria o cuando, excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

El artículo 15.6 de la LIE dispone que las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de la LIE, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal o autoconsumidos en dichos establecimientos.

Según el artículo 1.12 del Reglamento de los impuestos especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RIE), los porcentajes reglamentarios de pérdidas son el límite porcentual máximo de pérdidas establecido en el mismo para determinadas operaciones o procesos hasta el cual aquellas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba.

El artículo 51.2 del RIE dispone que los servicios de intervención y de inspección podrán realizar recuentos de existencias en los establecimientos afectados por las normas del RIE que estén obligados a llevar cuentas corrientes para el control contable de sus existencias (como es el caso de un depósito fiscal) cada vez que así lo estimen oportuno.

En este caso, del recuento de existencias practicado por los Servicios de Intervención de la AEAT en la fábrica de bebidas derivadas Adelante, SL el 1 de abril de 20X19 se descubre que las existencias actuales de productos, diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20 °C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Producto clave 90: 25,00.
- Producto clave 88: 15,20.

Según los movimientos registrados en la contabilidad del establecimiento, las existencias de productos que deberían ser diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20 °C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Producto clave 90: 34,40.
- Producto clave 88: 21,64.

Por lo tanto, las pérdidas de productos, diferenciadas por clave de producto, expresadas a una temperatura de 20 °C, en términos de alcohol absoluto y en hectolitros, son:

- Producto clave 90: 9,40 (34,40 – 25).
- Producto clave 88: 6,44 (21,64 – 15,20).

Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 90 del RIE, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la LIE, no existe porcentaje reglamentario de pérdidas admisibles en el proceso de almacenamiento de bebidas derivadas embotelladas.

Cabe la posibilidad de que el titular de la fábrica de bebidas derivadas pueda probar a los Servicios de Intervención de la AEAT, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, que ese exceso de pérdidas ha sido debido a un caso fortuito o de fuerza mayor (art. 6 de la LIE). En este caso, estarían no sujetos tanto los 9,40 hectolitros de alcohol puro perdidos del producto clave 90 como los 6,44 hectolitros del alcohol puro perdidos del producto clave 88.

En otro caso, según dispone el artículo 15.3 del RIE, los servicios de intervención, sin perjuicio de la posible imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave, deberán practicar la correspondiente liquidación del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas por el exceso de pérdidas sobre las reglamentariamente admisibles.

El artículo 7.5 de la LIE establece que, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el impuesto se devengará en el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

En nuestro caso, el devengo se produce en fecha 1 de abril de 20X19, momento en que los Servicios de Intervención de la AEAT detectan que existen diferencias entre las existencias físicas de alcohol y las que resultan de las anotaciones contables en dicha fábrica de bebidas derivadas.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 8.2 a) de la LIE establece que son sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

El artículo 4.8 de la LIE establece que el depositario autorizado es la persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

En nuestro caso, el sujeto pasivo es el titular de la fábrica de bebidas derivadas Adelante, SL.

Por lo que se refiere a la base imponible, el artículo 38 de la LIE señala que la base estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20 °C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del impuesto.

En nuestro caso, la base imponible estará constituida por 9,40 hectolitros de alcohol puro del producto clave 90 y 6,44 hectolitros de alcohol puro del producto 88.

Por lo que se refiere al tipo impositivo, el artículo 13 de la LIE señala que los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo, mientras que el artículo 39 de la LIE establece que el impuesto se exigirá al tipo de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 23, 40 y 41 de la LIE.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento del devengo del impuesto (1 de abril de 20X19), es decir, 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro.

Así pues, la liquidación que deberá practicar el Servicio de Intervención de la AEAT será la siguiente:

- Producto clave 90: $9,40 \times 958,94 = 9.014,04$ euros.
- Producto clave 88: $6,44 \times 958,94 = 6.175,57$ euros.

En cuanto a la posible comisión de una infracción tributaria, y a falta de infracción tributaria específica prevista en la LIE, procede aplicar la LGT. No resulta aplicable el tipo infractor previsto en el artículo 191 de la LGT, pues aún no había finalizado el plazo para presentar la autoliquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 44.3 del RIE.

Y en cuanto a la comisión de la infracción prevista en el artículo 200 de la LGT, la misma procede, ya que no se registró la diferencia el último día del mes de marzo, tal y como exige el artículo 51.1 del RIE.

Parte 6.^a

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales, con los siguientes requisitos:

- 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el artículo 18 de la LIS.

- 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un CDI internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente, podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Por su parte, el artículo 6 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), establece que, para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9 A.3 b) del RIRPF, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

A estos efectos, el artículo 9 A.3 b) del RIRPF establece que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

A diferencia del régimen de excesos del artículo 9 A.3 b) del RIRPF, son compatibles con la exención por trabajos realizados en el extranjero las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9 A.3 a) del RIRPF.

Según el artículo 9 A.3 a) del RIRPF, estarán exentas las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, de acuerdo con los siguientes límites y requisitos:

- Gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades que, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, perciba el empleado o trabajador con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo para realizar su trabajo en lugar distinto, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- a) Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- b) En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

- Gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el empleado o trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un periodo continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente, las siguientes:

- 1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:
 - Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.
 - Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.
- 2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso que nos ocupa, se cumplen los requisitos establecidos por la normativa del IRPF para aplicar la exención contemplada en el artículo 7 p) de la LIRPF:

- 1.º Los trabajos se realizan para una entidad no residente en España, dado que el enunciado nos indica que el trabajador es desplazado a Brasil a los efectos de formar un nuevo personal contratado por Annapurna Trekking, LTD, entidad no residente en España.
- 2.º El enunciado nos indica que España tiene suscrito CDI con Brasil, por lo que se considerará cumplido el requisito de que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

La cuantificación del importe exento, aplicando lo establecido en el artículo 7 p) de la LIRPF, se efectúa de la siguiente forma:

- Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero:

Correspondiente al salario $(73.000/365) \times 90$	18.000
Correspondiente a los servicios prestados en el extranjero	12.000
	<hr/>
Total	30.000
Límite máximo de exención anual	60.100

- Importe de la exención $(18.000,00 + 12.000)$ 30.000

Por otra parte, el enunciado nos indica que la sociedad Viajes de Aventura, SA le paga los billetes de avión de ida y vuelta a Brasil por importe de 1.200 euros, y también le satisface 80 euros diarios en concepto de gastos para manutención. Estos importes están exentos porque no superan los límites cuantitativos a los que se refiere el artículo 9 del RIRPF:

- En cuanto a los gastos de locomoción (billetes de avión), se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:
 - Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En cuanto a los gastos de manutención, se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:
 - Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, por gastos de manutención, 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por lo tanto, y en conclusión, el rendimiento íntegro de trabajo que Manuel deberá computar en su declaración del IRPF del ejercicio 20X18 ascenderá a 55.000 euros.

Pregunta 2

En cuanto a la alternativa a), los PIAS, regulados en la disposición adicional tercera de la LIRPF, se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Los recursos aportados se instrumentarán a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.
- b) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia, podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.
- c) El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.
- d) En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados, se tributará conforme a lo previsto en esta ley en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada, corresponde a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el periodo impositivo en el que se produzca la anticipación la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de la LIRPF.

- e) Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del impuesto.
- f) En el condicionado del contrato, se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un PIAS y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta ley.
- g) La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a cinco años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

La renta vitalicia asegurada tributará de la siguiente forma:

- a) La rentabilidad que se ponga de manifiesto en la constitución de la renta vitalicia asegurada (diferencia entre el valor actual actuarial de la renta y la suma de las primas satisfechas) se encuentra exenta del IRPF, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 v) de la LIRPF, según el cual, estarán exentas las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los PIAS a que se refiere la disposición adicional tercera de la LIRPF.

En el caso que nos ocupa, esa rentabilidad exenta asciende a 25.000 euros, siendo dicho importe la diferencia entre el valor actual actuarial de la renta (100.000 €) y la suma de las primas satisfechas (75.000 €).

- b) La renta vitalicia que se perciba (7.200 € anuales) tributará de conformidad con los porcentajes establecidos para las rentas vitalicias inmediatas recogidos en el artículo 25.3 a) 2.º de la LIRPF, que dispone que, en el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- 40 %, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- 35 %, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- 28 %, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- 24 %, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- 20 %, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- 8 %, cuando el perceptor tenga 70 o más años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma. La parte de la renta que tenga la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, está sujeta en 20X18 al tipo de retención del 19 %.

En el caso que nos ocupa, don Raúl tendrá 67 años en el momento de la constitución de la renta (dentro de 15 años), por lo que el rendimiento de capital mobiliario ascenderá a 1.440 euros, siendo dicha cantidad el resultado de aplicar a cada anualidad (7.200 €) el porcentaje del 20 %.

Dicha cantidad (1.440 €) estará sujeta en 20X18 al tipo de retención del 19 %.

En cuanto a la alternativa B), el plan de pensiones es un producto de ahorro a largo plazo, cuyo principal fin es el de generar un ahorro del que disponer en la jubilación en forma de

capital o de rentas. Su funcionamiento se basa en aportaciones periódicas o puntuales realizadas por el partícipe que son invertidas por los gestores del plan, siguiendo unos criterios de rentabilidad y riesgo previamente establecidos en la política de inversión del plan. De esta forma, a la hora de rescatar su plan de pensiones, el titular obtiene tanto el dinero depositado a lo largo de los años como la rentabilidad que este haya podido generar.

Las cantidades aportadas anualmente al plan de pensiones dan derecho a practicar una reducción de la base imponible general, tal y como dispone el artículo 51 de la LIRPF.

Por lo que se refiere a las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible, la disposición adicional decimosexta de la LIRPF dispone que el conjunto de las aportaciones anuales máximas realizadas a los sistemas de previsión social incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, que pueden dar derecho a reducir la base imponible general, no podrá exceder de 8.000 euros, cantidad prevista en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

La inobservancia por el partícipe del límite de aportación, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del día 30 de junio del año siguiente, será sancionada con una multa equivalente al 50 % de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso.

El límite fiscal conjunto de reducción por aportaciones y contribuciones imputadas por el promotor al plan de pensiones está constituido por la menor de las cantidades siguientes:

- a) El 30 % de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

El concepto de rendimiento neto del trabajo que debe tenerse en cuenta para aplicar el citado límite es el definido en el artículo 19 de la LIRPF, esto es, el resultado de disminuir el rendimiento íntegro –incluyendo la minoración por aplicación de la reducción del art. 18 de la LIRPF– en el importe de los gastos deducibles.

Por lo que se refiere al rendimiento neto de actividades económicas, es el determinado con anterioridad a la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 32 de la LIRPF. A estos efectos, se incluirán en la citada suma los rendimientos netos de actividades económicas atribuidos por entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que el contribuyente participe o miembro de las mismas ejerza efectivamente la actividad económica.

- b) 8.000 euros anuales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 17.2 a) 3.º de la LIRPF, son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez, dependencia severa o gran dependencia y muerte del partícipe o beneficiario).

Esta misma consideración se mantiene cualquiera que sea la forma de cobro de dicha prestación: renta, capital o en forma mixta, renta y capital.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.

En cuanto a la alternativa C), los planes de ahorro a largo plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que pueden ser instrumentados de dos formas:

- Seguros individuales de vida. Los planes de ahorro a largo plazo se pueden instrumentar a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida denominados seguros individuales de vida a largo plazo.

El SIALP se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de la LIRPF (sistemas de previsión social), que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

- Depósitos y contratos financieros. Los planes de ahorro a largo plazo también se pueden instrumentar a través de depósitos y contratos financieros integrados en una cuenta individual de ahorro a largo plazo (CIALP).

Un contribuyente solo podrá ser titular de forma simultánea de un plan de ahorro a largo plazo (seguro o cuenta), sin perjuicio de la posibilidad de movilizar los derechos económicos de los SIALP y de los fondos constituidos en CIALP de un plan a otro.

La apertura del plan de ahorro a largo plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima al SIALP o se realice la primera aportación a la CIALP, según proceda.

La extinción del plan de ahorro a largo plazo se producirá en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite máximo de aportaciones anuales.

A estos efectos, en el caso de los SIALP, no se considera que se efectúan disposiciones cuando, llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo seguro individual.

Las aportaciones al plan de ahorro a largo plazo no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ninguno de los ejercicios de vigencia del plan. Si se supera esta cantidad en cualquiera de los ejercicios, se pierde el derecho a la exención.

La disposición por el contribuyente del capital resultante del plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 % de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero.

La tributación del plan de ahorro a largo plazo es la siguiente:

- a) Rendimientos capital mobiliario positivos. El artículo 7 ñ) de la LIRPF dispone que estarán exentos los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los planes de ahorro a largo plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Calificación de los rendimientos del capital mobiliario de los planes de ahorro a largo plazo:

- SIALP: rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez (art. 25.3 de la LIRPF).
- CIALP: rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 de la LIRPF).

- b) Rendimientos capital mobiliario negativo. Los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del plan de ahorro a largo plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del plan, se imputarán al periodo impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

Parte 7.^a

Pregunta 1

a) El artículo 66 del RGRVA regula la ejecución de las resoluciones administrativas señalando en su apartado 1 que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones, serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

De conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 66 del RGRVA, cuando, existiendo vicio de forma, no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el apartado 5 del artículo 66 del RGRVA, cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Por lo tanto, las actuaciones que deberá realizar el órgano encargado de la aplicación de los tributos, tras la resolución del TEAC, consistirán en:

- 1.º La anulación de la liquidación provisional notificada en fecha 23 de marzo de 20X19, con resultado a ingresar.
- 2.º La anulación de todos los actos que traigan su causa de la liquidación provisional anulada.
- 3.º La devolución, en su caso, de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los correspondientes intereses de demora.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, el órgano encargado de la aplicación de los tributos podrá iniciar de nuevo el procedimiento de comprobación limitada, si bien, dentro del plazo de prescripción.

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

Por otra parte, el artículo 104 de la LGT establece 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.

Por lo que se refiere a las reglas generales de cómputo, el artículo 30 de la LPAC establece que, si el plazo se fija en meses o años, estos se han de computar de fecha a fecha, de manera que, aunque el cómputo se inicie a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el día siguiente a la estimación o desestimación por silencio, el día final del plazo en el mes de vencimiento es el equivalente al día de la notificación o publicación en el mes inicial.

El Tribunal Supremo (TS), en Sentencia 709/2017, de 25 de abril (rec. núm. 1034/2016 –NFJ066668–) declara, sin apreciar contradicción, que los plazos señalados por meses se computan de fecha a fecha, iniciándose el cómputo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, y venciendo el día correlativo mensual al de la notificación. Si bien el TS se hace eco de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional (TC), que difieren de la doctrina legal al respecto, al establecer que en plazos señalados por meses o años no es preciso trasladar el *dies a quo* al día siguiente al de la notificación, dado el tenor de los preceptos aplicables, cabe la interpretación realizada por la sala, al tratarse de una cuestión de mera legalidad ordinaria, actuando el TS dentro del ámbito que le es propio. No obstante, la tesis expresada por el TC poseerá virtualidad en el seno de los procedimientos seguidos ante el mismo.

Por lo tanto, habiéndose notificado el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación limitada en relación con el IRPF de 20X16 en fecha 6 de septiembre de 20X17, el plazo máximo de seis meses en que debía notificarse la resolución finalizaba en fecha 6 de marzo de 20X18, produciéndose la caducidad el día siguiente al del vencimiento del plazo de seis meses, es decir, el 7 de marzo de 20X18.

Por otra parte, por lo que se refiere a la prescripción del derecho a liquidar, el artículo 66 a) de la LGT establece que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Dicho plazo de prescripción comenzará a contarse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por otra parte, el plazo de prescripción se interrumpe, tal y como establece el artículo 68 de la LGT:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

El artículo 104.5 de la LGT establece que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Así pues, podría pensarse que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar, dado que el plazo de prescripción se ha interrumpido, en teoría, con la interposición y la resolución, primero de la reclamación económico-administrativa, y posteriormente, del recurso de alzada ordinario.

No obstante lo anterior, el TEAC, en Resolución de 17 de junio de 2014 (RG 4926/2011-NFJ054556-), dispone que no tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho

de la Administración de determinar la deuda tributaria ni el procedimiento de comprobación limitada (que finalmente ha sido declarado caducado) ni la interposición de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAC contra la liquidación emanada del anterior procedimiento caducado.

Por tanto, no constando en el expediente otra causa que interrumpa la prescripción, en la fecha de la Resolución del TEAC (27 de julio de 20X21) se encontraría prescrito tal derecho, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la declaración correspondiente al IRPF de 20X16 (30 de junio de 20X17).

c) De conformidad con lo establecido en el artículo 66 d) de la LGT, prescribirá a los cuatro años el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Dicho plazo de prescripción comenzará a contarse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

Por otra parte, el plazo de prescripción se interrumpe, tal y como establece el artículo 68 de la LGT:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.
- b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.
- c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

El artículo 103 de la LIRPF regula la devolución derivada de la normativa del tributo disponiendo que cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de la LIRPF y, en su caso, de las deducciones previstas en los artículos 81 y 81 bis de la LIRPF, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el párrafo anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Teniendo en cuenta que el plazo establecido para la presentación de la declaración correspondiente al IRPF de 20X16 finalizaba el 30 de junio de 20X17, el plazo de seis meses del que disponía la Administración tributaria para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo finalizó el 30 de diciembre de 20X17.

El artículo 104.5 de la LGT establece que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT.

Por tanto, no constando en el expediente causa que interrumpa la prescripción, cabe concluir que la prescripción del derecho a obtener la devolución solicitada inicialmente por don Raúl se producirá el 31 de diciembre de 20X21, es decir, transcurridos más de cuatro años desde la finalización del plazo establecido para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo (30 de diciembre de 20X17).

Pregunta 2

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

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

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

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

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

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

Por lo tanto, de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF de 20X16 se originará:

- a) Una devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 1.200 euros.
- b) Una devolución de ingresos indebidos, por importe de 1.500 euros.

b) Por lo que se refiere a la devolución derivada de la normativa del tributo, por importe de 1.200 euros, el artículo 31.2 de la LGT dispone que, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

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

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

Dado que el plazo para presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 20X16 finalizó el 30 de junio de 20X17, y en fecha 20 de octubre de 20X17 el contribuyente presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación con resultado a devolver de 1.200 euros, el plazo de seis meses del que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 20 de abril de 20X18.

Por consiguiente, no procederá el abono de interés de demora alguno, dado que la Administración ha efectuado la devolución dentro del referido plazo de seis meses.

En lo referente a la devolución de ingresos indebidos, por importe de 1.500 euros, el artículo 120.3 del RGAT establece que cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

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

Por lo tanto, con la devolución de ingresos indebidos, por importe de 1.500 euros, la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, que se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (29 de junio de 20X17) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (15 de diciembre de 20X17).

Pregunta 3

De conformidad con lo establecido en el artículo 131 a) de la LGT, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario incurra en errores aritméticos.

En este supuesto, se encuadrarían aquellos incumplimientos de tipo meramente formal o aritméticos que se detectan del examen de la propia declaración o autoliquidación sin necesidad de acudir a otros datos o realizar requerimientos de documentación, por lo que hace innecesario el inicio de un procedimiento con mayores competencias para que la Administración corrija estos errores y deficiencias.

Por lo tanto, cabe concluir que resulta correcto el procedimiento de verificación de datos para corregir los efectos del error aritmético detectado.

Ahora bien, el artículo 133 e) de la LGT establece que el procedimiento de verificación de datos terminará, entre otras formas, por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos (en caso de que la Administración advierta en el curso de las actuaciones desarrolladas ciertas irregularidades que determinen que la declaración deba ser objeto de comprobación dentro de otro procedimiento en el que la Administración pueda desarrollar unas facultades más amplias).

Para que el procedimiento de verificación de datos finalice por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o inspección, debe notificarse simultáneamente al obligado tributario la conclusión del procedimiento de verificación de datos y el inicio de estos procedimientos. Esta notificación debe realizarse antes de que caduque el procedimiento

de verificación de datos, es decir, antes del transcurso del plazo de seis meses desde su inicio. En estos casos, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento de verificación de datos, es suficiente con un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento siempre que quede suficientemente acreditado.

El cómputo del plazo del procedimiento de comprobación limitada o inspección comienza en el momento en que se notifique su inicio, sin que deba considerarse dentro del mismo el tiempo en el que se han desarrollado las actuaciones de verificación de datos, puesto que son procedimientos independientes entre sí.

Dado lo limitado de los medios con que los cuenta la Administración para realizar estas actuaciones, nada impide que el objeto de la verificación pueda ser de nuevo comprobado por la Administración en el curso de un nuevo procedimiento, de comprobación limitada o inspección, excluyéndose la posibilidad de iniciar una nueva actuación de verificación.

Parte 8.^a

1.º De conformidad con lo establecido en el artículo 42.2 a) de la LGT, son 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, 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 causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Para derivar la responsabilidad, no es necesaria la existencia de embargo, medida cautelar o constitución de garantía sobre los bienes ocultados o transmitidos.

Este supuesto exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico, para evitar responder con ellos.
- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término «causar» implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación, y «colaborar» entraña complicidad o cooperación.
- c) Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores; se busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o

fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. Destacaremos que la norma no exige una actividad dolosa (*animus nocendi*), sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

Los declarados responsables por esta causa están expresamente excluidos de la reducción de sanciones, tal y como establece el artículo 41.4 de la LGT.

Para que esta responsabilidad del causante o colaborador sea exigible, es condición necesaria que la deuda tributaria exista, esté reconocida y se encuentre pendiente de pago.

La obligación del pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación, asumida legalmente, consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Los declarados responsables por razón de las conductas enumeradas solo pueden impugnar el denominado «presupuesto habilitante» y el «alcance global de la responsabilidad». En cuanto al *dies a quo* del plazo prescriptivo y la existencia de eventos interruptivos del mismo, debe considerarse que la acción para proceder tanto frente al principal como frente al responsable es única y es una acción de cobro recaudatoria. Por ello, las actuaciones ejecutivas realizadas en el obligado principal producen la interrupción de la prescripción de la acción recaudatoria en el responsable.

La LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que los hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. La obligación del responsable nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la LGT configura para delimitar la responsabilidad, y que son: devengo del hecho imponible, ocultación de bienes o derechos y acción u omisión del presunto responsable, sin que el lapso entre el acto de ocultación o transmisión y el inicio de las actuaciones tenga trascendencia. El único periodo que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda.

2.º 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 LEC y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 de la 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.

En el caso que nos ocupa, el órgano competente de la AEAT deberá acordar el levantamiento del embargo trabado sobre el usufructo ganancial y vitalicio de la vivienda habitual que figuraba a nombre de doña Esperanza en el Registro de la Propiedad, así como la cancelación de la anotación preventiva de embargo, con base en los siguientes argumentos:

- 1.º El inmueble es de exclusiva propiedad de los hijos del matrimonio, Sofía y Manuel, al haber sido adquirido con anterioridad al embargo practicado por la Hacienda pública, según acreditan las escrituras públicas notariales de donación de fechas 30 de junio de 20X17 y 10 de enero de 20X18.
- 2.º Dichos documentos públicos constituyen acreditación bastante de su dominio sobre el inmueble embargado desde la fecha en que fue otorgado. A tal efecto, el artículo 1.218 del CC dispone que los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este.

También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros.

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

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

- 3.º La anotación preventiva de embargo no tiene rango preferencial sobre los actos dispositivos celebrados con anterioridad y, por tanto, no goza de los beneficios de la fe pública registral, aunque los actos dispositivos anteriores no estén inscritos.
- 4.º La inscripción registral carece de carácter constitutivo en el ordenamiento jurídico español de transmisión dominical de inmuebles, no siendo por tanto imprescindible para acreditar el dominio.
- 5.º El embargo solo puede recaer sobre bienes del deudor, habiéndose practicado y anotado en el Registro cuando ya no formaba parte del patrimonio del deudor. A tal efecto, las escrituras públicas de donación son de fechas anteriores al embargo practicado por la Hacienda pública.