

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 3 de noviembre de 2016 [BOE de 14 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 3 de noviembre de 2016 (BOE de 14 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: IRPF; IS; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

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 impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. NOTAS

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

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 5 de mayo de 2017.
- 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. Deberá razonar las respuestas acompañándolas de los fundamentos de derecho que estime procedentes.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

La sociedad Cretona 2000, SA, que tiene su sede social y fiscal en La Coruña, se dedica a la fabricación y venta al mayor y al menor de batas de cretona, epígrafes del impuesto sobre actividades económicas (IAE) 435.3, 613.3 y 651.2. La sociedad se ha hecho un hueco en ese difícil mercado por la calidad de sus productos y la profesionalidad en la confección y distribución.

Por otra parte la sociedad Cretona 2000, SA ha iniciado una nueva actividad como es la de impartir cursos de corte y confección cuya homologación ha conseguido de la Universidad de Salvatierra (Campus de A Pobra do Caramiñal).

Las actividades de venta al por mayor se realizan directamente en su fábrica de La Coruña, así como en su filial de distribución (controlada al 100% por Cretona) cuya denominación es Batas del Tambre, SL, ubicada en una nave industrial del Polígono Neynar de Madrid. Los productos fabricados por Cretona 2000, SA son vendidos a precio de coste a Batas del Tambre, SL, la cual arrastra cuantiosas pérdidas desde hace años.

Desde esta última sociedad se realiza también la comercialización al mayor y al menor de un modelo de «batas caloríficas» importadas de China, pero diseñadas y desarrolladas con tecnología propia. Por otra parte, la preocupación ecológica del grupo es patente al estar empeñados en proyectos de sostenibilidad y eficiencia energética.

Las acciones de Cretona 2000, SL están actualmente en poder del hijo del fundador, don Emiliano Zapata (508 acciones que representan el 50,8% del capital), y de los tres hijos de este (Alberto, Blas y Carlos Zapata, con 164 acciones que representan el 16,4% cada uno de ellos). Según consta en los estatutos y en el Registro Mercantil, el administrador único es Emiliano. La sociedad se plantea realizar una ampliación de capital que tendrá lugar en 2017.

La empresa cuenta con 150 empleados, pero en 2015 a través de un expediente de regulación de empleo redujo su plantilla significativamente.

El jefe de la asesoría fiscal de la empresa, don José Martí, es partidario de hacer todo legalmente, al menos eso dice cuando visita la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en La Coruña. No obstante, se ha visto envuelto en numerosas comprobaciones efectuadas por Gestión Tributaria y por Inspección. Las deudas de la sociedad con la Agencia Tributaria han motivado también «discrepancias» con los órganos de recaudación.

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

Pregunta 1

Mediante contrato privado celebrado el 25 de octubre de 2012 Batas del Tambre, SL vendió una nave industrial que tenía en el polígono Neynar a doña María Luisa Martín. En el contrato se estipula que doña María Luisa Martín no entrará en la posesión de la nave hasta el 1 de enero de 2013, coincidiendo con el nuevo año fiscal. El 1 de noviembre de 2012 doña María Luisa Martín fallece de manera sorpresiva dejando un único heredero.

Batas del Tambre adeuda grandes cantidades a la AEAT a resultas de las importaciones que realiza de China, lo que motiva que la AEAT acuerde con fecha de 11 de diciembre de 2012 diligencia de embargo sobre la mencionada nave sita en el polígono Neynar. Enterado del embargo, el heredero único de doña María Luisa Martín interpone una tercería de dominio.

Se pide:

Analice la viabilidad de la tercería de dominio planteada por el heredero de María Luisa Martín contra la AEAT.

Pregunta 2

La sociedad Cretona 2000, SA solicitó una ayuda pública del Ministerio de Industria que se encontraba entre las convocadas por Orden ITC/3098/2013, de 15 de enero, asociada a la realización de actuaciones de reindustrialización. El objeto de la ayuda consistía en desarrollar un proyecto para «la implantación de una empresa innovadora, que se compromete a utilizar para la fabricación de las batas de cretona material reciclado».

Tras la correspondiente propuesta de concesión de la ayuda, la solicitud fue finalmente estimada positivamente el día 2 de marzo de 2013. El importe de la ayuda asciende a 2.500.000 euros, de forma que, según las normas de la convocatoria, las inversiones y gastos debían realizarse desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2013, las facturas que se incluyan como justificantes de las diferentes partidas debían emitirse entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, y los pagos en firme debían abonarse hasta el 31 de marzo de 2014. Los documentos justificativos debían ser remitidos al órgano concedente antes del día 31 de mayo de 2014.

Ante el incumplimiento, por parte de la sociedad Cretona 2000, SA, de las condiciones establecidas para la concesión de la ayuda, se acordó el reintegro de la misma, por lo que se encomendó la gestión del procedimiento ejecutivo a la Agencia Tributaria.

Tras la notificación de los correspondientes acuerdos, no se efectuó el pago y no se solicitó aplazamiento alguno. Con posterioridad, se notificó la providencia de apremio, resultando infructuoso el procedimiento ejecutivo, puesto que no se pudo embargar cantidad alguna.

El motivo es que, tras la obtención de la ayuda, el administrador único de la sociedad realizó múltiples retiradas de efectivo y transferencias, ascendiendo a más de 2.000.000 de euros, extremo que puede comprobarse fácilmente en el expediente ejecutivo seguido por la Dependencia de Recaudación de La Coruña.

El administrador único de la sociedad manifestó ante la Agencia Tributaria que la sociedad Cretona 2000, SA carecía de bienes con que hacer frente al reintegro de la ayuda, que no tenía ninguna intención de devolverla, añadiendo además que la sociedad había abonado comisiones a terceros para la consecución de las ayudas.

Quedó en todo caso acreditado que la totalidad de los fondos percibidos fueron transferidos a terceros, simulando pagos de servicios o adquisiciones ficticias de bienes, que no se han podido localizar, documentando pagos por importe de más de 2.000.000 de euros.

Se pide:

Conteste a las siguientes preguntas:

- ¿Qué actuaciones civiles o penales puede proponer la Dependencia de Recaudación de La Coruña?
- ¿Qué criterios han de tenerse en cuenta para elegir una vía u otra?
- Explique brevemente los requisitos exigidos a las acciones civiles y penales aplicables.

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

El día 15 de noviembre de 2015 se recibió en la Dependencia Regional de Inspección de Galicia una denuncia pública tributaria anónima que aportaba cierta documentación confidencial que contiene la planificación fiscal interna e internacional del grupo económico constituido por Cretona 2000 y Batas del Tambre, y copias de ciertos extractos contables que, una vez fueron cotejados por la Inspección con las declaraciones presentadas, arrojaron cifras de ventas sensiblemente superiores a las declaradas. En concreto, la partida 700N, «Ventas a mercadillos "B"», contiene varios cientos de miles de euros.

El día 11 de diciembre de 2015 se inicia una inspección por parte de las dependencias de Galicia y de Madrid mediante personación de funcionarios de Inspección en el domicilio fiscal de las entidades. En el curso de la inspección se accede a los sistemas de gestión contable de la empresa hallándose una doble contabilidad que acredita la veracidad de la documentación aportada por la denuncia. En el curso de la actuación el obligado manifiesta saber por qué se ha desencadenado la inspección ya que solo puede proceder de una denuncia de un empleado al que despidió el pasado mes de octubre y que tenía acceso a la contabilidad.

En fecha 1 de marzo de 2016 la inspección solicita informe a los órganos de Gestión Tributaria sobre los procedimientos de comprobación tramitados a la entidad. Gestión Tributaria contesta en fecha 28 de marzo de 2016 informando de la no concurrencia de comprobaciones, continuándose sin más el procedimiento inspector.

En fecha 4 de abril de 2016 el obligado solicita suspensión indefinida del procedimiento, por existir indefensión ya que entiende que la inspección cuenta con información procedente de un empleado que ha motivado la comprobación. En fecha 8 de abril de 2016 se deniega la solicitud, por no encontrarse fundada en derecho, notificándose al obligado dicha denegación en fecha 25 de abril de 2016.

En fecha 3 de febrero de 2017 se dicta acuerdo de liquidación que finaliza el procedimiento inspector, poniéndose a disposición del obligado tributario en esa fecha en su dirección electrónica habilitada y notificándose en fecha 9 de febrero de 2017 mediante acceso a la misma.

En las actas se han regularizado diversos elementos de la obligación tributaria, en parte de ellos los obligados tributarios estaban de acuerdo. Así las cosas, los contribuyentes han firmado dos actas con cuota a ingresar; un acta firmada con acuerdo y otra acta firmada en disconformidad, relativas ambas a diferentes elementos de la misma obligación tributaria.

Pregunta 1

Se pide:

Responda, fundamentando las respuestas en la normativa y en los principios del derecho tributario y administrativo, a las siguientes alegaciones que presenta el representante del obligado tributario.

- a) El procedimiento de inspección se ha iniciado como consecuencia de una denuncia, y ello supone indefensión para el obligado tributario, ya que la Inspección no lo ha manifestado.
- b) Además, el hecho de ser anónima la denuncia la hace igualmente inválida.

Pregunta 2

Se pide:

Respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras, responda a las siguientes preguntas:

- a) Plazo en el que deben concluir las actuaciones sabiendo que las entidades no tienen obligación de auditar sus cuentas.
- b) Efecto de la petición del informe de fecha 1 de marzo de 2016 a Gestión Tributaria en el plazo del procedimiento inspector.
- c) Efecto de la solicitud de suspensión del contribuyente de fecha 4 de abril de 2016 en el plazo del procedimiento inspector.
- d) Valoración sobre si se ha excedido el plazo máximo.

Pregunta 3

Se pide:

Describa los requisitos específicos para la firma de las actas con acuerdo. Teniendo en cuenta la coexistencia de las dos actas, determinar la forma de practicar la liquidación derivada del acta de disconformidad.

Parte 3.^a Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

La sociedad Cretona ostenta desde su constitución de manera ininterrumpida el 100% de Batas del Tambre, siendo 1.000.000 u.m. el valor de la participación, que coincide con el de su aportación en 2010.

Desde su constitución, Batas del Tambre ha contabilizado pérdidas por importe de 200.000 u.m. que han motivado hasta 31 de diciembre de 2016 un deterioro de esa participación en sede de Cretona, del cual un importe de 50.000 u.m. responde a deterioros anteriores al ejercicio 2013 que han sido fiscalmente deducibles.

Debido a las cuantiosas y continuadas pérdidas generadas por Batas del Tambre durante todos estos ejercicios, Cretona, el 30 de junio de 2017, transmite esta participación, a un tercero independiente, por importe de 600.000 u.m.

Se pide:

Determinar los ajustes extracontables que procede realizar.

Pregunta 2

Cretona adquirió al inicio de 2015 un elemento nuevo de su inmovilizado material por un importe de 100.000 u.m., que se iba a utilizar en dos turnos de trabajo diarios de siete horas de duración. Este elemento ha decidido amortizarlo contablemente en cinco años.

Se pide:

Determinar los ajustes extracontables que proceda realizar, teniendo en consideración los siguientes hechos:

- Este es el único elemento de su activo no corriente susceptible de amortización.
- De acuerdo con las tablas de amortización el coeficiente lineal máximo para dicho elemento es el 12% y el periodo de años máximo es de 10.
- Desde su constitución, Cretona no cumple los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión.

Pregunta 3

Las actividades de venta se realizan directamente en la fábrica de La Coruña, así como en su filial de distribución, Batas del Tambre.

Los productos fabricados y distribuidos directamente por Cretona se venden a un precio unitario de 12 u.m., mientras que los que vende a Batas del Tambre lo hacen a precio de coste, esto es, 10 u.m.

Se pide:

Determinar el tratamiento fiscal de esta operación, teniendo en cuenta que durante el ejercicio 2017 se vendieron a terceros 100.000 unidades directamente y 50.000 a través de Batas del Tambre.

Pregunta 4

El incremento de fondos propios de Cretona, durante el ejercicio 2017 para aplicar la reserva de capitalización, ha sido de 6.000.000 de u.m. Estos fondos cumplen los requisitos del artículo 25 de la ley del impuesto.

Se pide:

Determinar la reducción en la base por reserva de capitalización y la base imponible negativa que podrá ser compensada en el ejercicio. Para ello se tendrá en cuenta que su resultado contable, determinado conforme a las normas del Plan General de Contabilidad, ascendió a 1.493.500 u.m., que esta entidad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar por importe de 5.000.000 u.m. y que en el ejercicio de 2016 su cifra de negocios fue inferior a 20.000.000 de euros.

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

Pregunta 1

Como ya se ha expuesto en el enunciado, en 2017 Cretona 2000, SA, además de la fabricación y venta al mayor y al menor de batas de cretona, ha iniciado una nueva actividad, la de impartir cursos de corte y confección cuya homologación ha conseguido de la Universidad de Salvatierra. Con dicha homologación, y dado que se trata de una entidad privada, ha conseguido la autorización correspondiente de la autoridad competente que le habilita a dar esta formación. Por ello, el Consejo de Administración ha decidido hacer un esfuerzo para dotar de recursos la nueva actividad. En este sentido, ha decidido adquirir, entre otros bienes, un potente ordenador para llevar las cuentas de la sociedad en su conjunto por importe de 20.000 euros más IVA. Además, ha comprado máquinas de coser por valor de 15.000 euros procedentes de Alemania entregando al empresario alemán el correspondiente NIF IVA facilitado por la Administración española. Adquiere en Marruecos 2.000 metros de tela de diversos colores, por un valor de 10.000 euros más impuestos. Igualmente, para la impartición de los cursos ha decidido reubicar 50 sillas y 50 mesas que tenía en el almacén de batas cuyo coste ascendió a 5.000 euros hace dos meses.

Se pide:

Comentar, fundamentando los comentarios en la normativa IVA:

- Los distintos aspectos de la nueva actividad en IVA.
- La deducción del IVA del ordenador común.
- La repercusión y deducción del IVA en la adquisición intracomunitaria de las máquinas de coser, en la importación de telas para formación y en la reubicación de mesas y sillas.

Pregunta 2

Blas Zapata está casado con doña Rosita Apañada, funcionaria de la Xunta de Galicia. Doña Rosita acaba de heredar 8.000.000 de euros depositados en una cuenta corriente procedentes de

una tía lejana suya que vivía en Cangas de Onís. Con parte de dichos fondos decide llevar a cabo la adquisición y reforma en profundidad de una casa antigua ubicada en Santander, cuya propietaria es una anciana de 85 años, jubilada, que reside en ella. El precio ascendió a 4.000.000 de euros, del cual el 40% corresponde al valor del suelo. El objetivo de doña Rosita es revenderla al finalizar la citada reforma; el coste de esa reforma asciende a 700.000 euros. Las obras a realizar consisten en 80.000 euros en redistribución de espacios interiores y pintura y los restantes 620.000 euros se han destinado a reforzar estructuras y cubiertas.

Concluida la reforma, doña Rosita pone un cartel de «Se vende» en la casa y a los 4 meses la vende a Eventos Varios, SA, que va a poner en la misma un negocio de restauración y sala de fiestas.

Se pide:

Comentar, fundamentando los comentarios en la normativa del IVA:

- Tributación de la herencia y de la compraventa inicial del inmueble de Santander por doña Rosita (para vendedora y compradora). Justifique su respuesta.
- Incidencia de la reforma en la tributación (para vendedora y compradora) de la compraventa posterior del inmueble por parte de doña Rosita a Eventos Varios. Justifique su respuesta.

Pregunta 3

Cretona 2000, SA vendió en 2016 a Batas del Tambre, SL una partida de 10.000 batas, cuyo coste era de 20 euros y su valor de mercado de 25 euros. El transporte de las mercancías lo realizó don Luis Tribulate quien tributa en régimen simplificado por lo que dice no estar obligado a expedir factura y como justificante del servicio entrega un recibo por un importe de 605 euros.

Ante la difícil situación económica que atraviesa Batas del Tambre, que a pesar de haber transcurrido 14 meses desde la entrega de las batas todavía no ha satisfecho su importe, Cretona decide directamente modificar la base imponible de la operación de venta al considerarla incobrable.

Batas del Tambre vendió 500 batas por un precio de 30 euros (sin incluir impuestos) a Confecciones Miño, quien le comunica que tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Se pide:

Comentar, fundamentando los comentarios en la normativa, los distintos aspectos en la tributación por IVA de las operaciones referidas (venta inicial, transporte, modificación de la base imponible, venta a Confecciones Miño).

Parte 5.ª Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

Alberto y Blas, los dos hijos mayores de don Emiliano, estuvieron residiendo en Alemania y Francia, respectivamente, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2012. Alberto adquirió en Alemania el 3 de marzo de 2012 un vehículo usado matriculado (en condiciones normales de tributación) en dicho país. Blas adquirió en Francia el 26 de octubre de 2012 un vehículo usado matriculado (en condiciones normales de tributación) en dicho país.

El 1 de enero de 2013 ambos trasladaron su residencia a España y matricularon los vehículos en el Estado español, a su nombre, el 4 de enero de 2013, habiendo presentado ante la Administración tributaria una declaración de exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) por traslado de residencia. Alberto vendió el vehículo el 15 de agosto de 2013. Blas vendió el vehículo el 5 de abril de 2014.

Ambos han sido notificados el 4 de mayo de 2017 del inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IEDMT, para comprobar el disfrute de la exención en relación con los vehículos en cuestión.

Se pide:

En relación con el IEDMT, análisis de los hechos realizados por cada uno de los hermanos, determinando si se cumplen los requisitos para el disfrute de la exención y, en caso contrario, hecho imponible y fecha de devengo del IEDMT a los efectos de una posible regularización por la AEAT.

Pregunta 2

Cretona 2000, SA tiene entre sus propósitos más básicos el mantener un comportamiento socialmente responsable. El interés de la compañía incluye, entre otras inquietudes, la preocupación por el medio ambiente. Por ello está analizando la posibilidad de sustituir algunos de sus paneles eléctricos para conseguir que el 100 % de los mismos sean ecológicos. Para ello, efectuó un estudio de mercado y determinó que los paneles fotovoltaicos más económicos se producían en la empresa china Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd.

El precio de venta en la factura expedida por Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd. fue de 20.000 dólares, bajo condiciones FOB Ningbo.

En la fecha de presentación de la declaración de importación en la aduana de Valencia el tipo de cambio aplicable €/€ fue 1,25. Para la presentación de la declaración aduanera, Cretona 2000, SA contrató al representante aduanero Paco Pérez que actúa bajo la modalidad de representación indirecta, quien les informó de que los derechos arancelarios de los paneles fotovoltaicos (Código Nomenclatura Combinada 8501 34 00) eran del 2,7% *ad valorem*.

Además, mediante el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2016/367 de la Comisión de 1 de marzo de 2017 se ha establecido un derecho *antidumping* definitivo sobre las importaciones de módulos fotovoltaicos originarios o procedentes de la República Popular China clasificados en los códigos NC 8501 31 00, 8501 32 00, 8501 33 00, 8501 34 00 y 8501 61 20. El tipo del derecho *antidumping* definitivo aplicable al precio neto franco en la frontera de la Unión, derechos no pagados, de los productos descritos y fabricados por las empresas enumeradas a continuación será el siguiente:

| Empresa | Tipo de derecho (%) |
|---|---------------------|
| Changzhou Trina Solar Energy Co. Ltd. Trina Solar (Changzhou) Science & Technology Co. Ltd. Changzhou Youze Technology Co. Ltd. Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd. Yancheng Trina Solar Energy Techonology Co. Ltd. | 44,7 |
| Delsolar (Wujiang) Ltd. | 64,9 |
| Jiangxi LDK Solar Hi-Tech Co. Ltd. LDK Solar Hi-Tech (Nanchang) Co. Ltd. LDK Solar Hi-Tech (Suzhou) Co. Ltd. | 46,7 |
| LDK Solar Hi-Tech (Hefei) Co. Ltd. | 46,7 |
| JingAo Solar Co. Ltd. Shanghai JA Solar Technology Co. Ltd. JA Solar Technology Yangzhou Co. Ltd. Hefei JA Solar Technology Co. Ltd. Shanghai JA Solar PV Technology Co. Ltd. | 51,5 |
| Todas las demás empresas. | 53,4 |

Otra información de interés:

- a) Cretona 2000, SA posee acciones de Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd. que le proporcionan una participación del 1 % en la misma.
- b) Cretona 2000, SA ha abonado 2.000 dólares, en concepto de comisión por la compra de los paneles.

- c) Cretona 2000, SA ha abonado 600 dólares por el transporte en barco desde China a Valencia de los paneles.
- d) En el momento de la llegada de la mercancía al Puerto de Valencia, Cretona 2000, SA no dispone del certificado de baja tensión exigible para el despacho a libre práctica de la mercancía. La obtención del certificado puede demorarse más de tres meses.

Se pide:

1. Cálculo de los derechos arancelarios y *antidumping* que, en su caso, procedan.
2. Cálculo del IVA a la importación devengado con motivo del despacho a consumo de la mercancía.
3. Aclaración sobre la posibilidad de que los paneles solares pudieran permanecer en situación de depósito temporal hasta la obtención del certificado de baja tensión.

Parte 6.^a Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

La otra nave industrial, situada en el polígono Neynar de Madrid, en la que Batas del Tambre, SL lleva a cabo actualmente su actividad de venta (nave de 600 m² de superficie y 7 metros de altura) es propiedad a partes iguales de don Carlos Zapata y su cónyuge, arrendándose por estos a aquella por 18.000 euros anuales pagaderos por doceavas partes los días 5 de cada mes. Según los estudios efectuados por el Departamento de Inspección, las naves situadas en el mismo polígono y con características prácticamente idénticas se alquilan a razón de 3 euros/m² el mes.

Se pide:

Determinar la existencia o inexistencia de vinculación entre don Carlos Zapata y su cónyuge –por una parte– y Batas del Tambre, SL –por otra– y, si fuese procedente, el método para determinar el valor de mercado.

Pregunta 2

A principios de 2015 la sociedad Cretona 2000, SA despidió a 20 trabajadores mediante un procedimiento de despido colectivo por causas económicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores (ET). Las indemnizaciones correspondientes se abonan directamente por la empresa de forma fraccionada (mensualmente) desde la fecha de despido

hasta la fecha en que el trabajador cumpla 63 años. Respecto de un trabajador «tipo», se conocen los siguientes datos:

- Indemnización acordada: 200.000 euros.
- Indemnización obligatoria según ET en caso de despido colectivo: 40.000 euros.
- Indemnización obligatoria según ET en caso de despido improcedente: 85.200 euros.
- Antigüedad del trabajador en la empresa en la fecha de despido: 15 años.
- Edad del trabajador en la fecha de despido: 58 años.
- Indemnización abonada en 2015 y 2016: 80.000 euros (40.000 cada año).
- Indemnización a abonar en 2017: 40.000 euros.

A efectos del cálculo de retenciones, en el ejercicio 2017 la empresa no ha tenido en cuenta exención ni reducción alguna, por entender que la totalidad de la exención por despido (40.000 €) ya se agotó con motivo de los pagos realizados en 2015 y 2016, y que la reducción por periodo de generación superior a dos años no debe tenerse en cuenta para el cálculo del tipo de retención. Además, aunque hubiera de tenerse en cuenta, la empresa considera que en el caso planteado se trataría de un rendimiento obtenido *ex novo*, con motivo del acuerdo indemnizatorio, no siendo por tanto aplicable tal reducción.

Se pide:

Determinar justificadamente:

- a) Si la indemnización por despido exenta calculada por la empresa es correcta. En caso contrario, determinar el importe total de la indemnización exenta y el importe de la indemnización exento que procedería computar en 2017, tanto a efectos de retenciones como en la declaración del trabajador.
- b) Si la forma de proceder de la empresa en relación con la reducción por periodo de generación superior a dos años es correcta. En caso contrario, determinar el importe de la reducción aplicable en el ejercicio de 2017.

Pregunta 3

Las participaciones en el capital de Cretona 2000, SA, de 1.000 euros de nominal, fueron adquiridas por Emiliano Zapata y sus tres hijos por herencia al fallecimiento del fundador. El valor resultante de aplicar las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) fue de 1.250 euros por acción (cantidad considerada como valor de mercado) y los gastos y tributos satisfechos por los herederos correspondientes a tales acciones ascendieron a 50 euros por acción.

En febrero de 2017 Cretona 2000, SA realiza una ampliación de capital totalmente liberada, en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 antiguas. Emiliano Zapata y sus hijos Blas y Carlos acuden a la ampliación, recibiendo las acciones correspondientes. Por su parte, Alberto decide transmitir los derechos de suscripción a su cónyuge a un precio de 250 euros por cada derecho. Con los derechos adquiridos, el cónyuge de Alberto adquiere 41 acciones.

Como consecuencia de esta operación, el asesor fiscal de Cretona 2000, SA, que también se ocupa de las cuestiones fiscales de los socios, comunica a estos la siguiente información en relación con el IRPF:

- Emiliano Zapata, y sus hijos Blas y Carlos:
 - La ampliación de capital no ha implicado la obtención de renta alguna.
 - Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.250 euros cada acción.
 - Las acciones liberadas recibidas en la ampliación se valoran en 0 euros.
- Alberto:
 - La transmisión de los derechos de suscripción ha implicado la obtención de un rendimiento del capital mobiliario por importe de 41.000 euros.
 - Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.300 euros cada acción.
- Cónyuge de Alberto:
 - Las acciones adquiridas con los derechos de suscripción quedan valoradas en 1.000 euros cada acción.

Se pide:

Valorar si es correcta la información comunicada por el asesor fiscal a los socios en relación con la ampliación de capital. En caso de que no se considere correcta, determinar el tratamiento aplicable en el IRPF.

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

Pregunta 1

Uno de los hijos de don Emiliano presenta su declaración de renta el 25 de junio de 2016 con un resultado a devolver de 2.000 euros.

Al repasar dicha declaración observa que ha olvidado una venta de acciones cuyo resultado fue negativo.

Por este motivo presenta el 10 de septiembre de 2016 una solicitud de rectificación incluyendo dicha venta y solicita una devolución adicional de 1.000 euros.

La declaración inicial es sometida a comprobación interna por la AEAT de acuerdo con la información de que dispone, sin inicio de ningún procedimiento de comprobación, no detectándose ninguna irregularidad. Se procede a su devolución el 10 de enero de 2017.

Respecto de la solicitud de rectificación se notifica una propuesta de desestimación por falta de justificación. En periodo de alegaciones el contribuyente aporta más documentación. Tras la comprobación de esta documentación se considera procedente emitir una resolución el 10 de abril de 2017 acordando la devolución solicitada.

Se pide:

¿Procedería devolver intereses de demora en alguna de las dos devoluciones practicadas? En caso de que proceda, qué tipo de interés es el que se debe aplicar y por cuánto tiempo.

Pregunta 2

Otro de los hijos de don Emiliano presenta su declaración del impuesto sobre la renta de 2015 en el plazo reglamentario, incluyendo un importe de 1.000 euros por deducción en adquisición en vivienda habitual.

La AEAT inició un procedimiento de verificación de datos al considerar que no era su vivienda habitual al disponer la información del padrón que estaba empadronado en el domicilio de sus padres.

El declarante aportó como prueba de que constituía su vivienda habitual 10 tiques del servicio de taxi que había cogido durante el año en la zona en la que se encuentra la vivienda, un certificado emitido por una academia que se encuentra en el mismo inmueble que su piso certificando que asistió a un curso anual el año 2015 y un escrito del portero del inmueble que dice que ha visto al contribuyente algunos días en el inmueble durante 2015, pero sin decir cuántos.

La AEAT procedió a realizar la oportuna liquidación provisional eliminando la deducción por vivienda habitual, por considerar, tras la valoración de las pruebas aportadas, que no quedaba acreditado que la vivienda por la que se dedujo constituyera su vivienda habitual. Con dicha liquidación quedó finalizado el procedimiento de verificación de datos.

Se pide:

¿Ha actuado la AEAT de forma adecuada desde el punto de vista procedimental? Razone la respuesta.

Pregunta 3

El 12 de enero, el tercer hijo de don Emiliano recibe un requerimiento de la Agencia Tributaria solicitando la aportación de la escritura de adquisición del chalé adosado en el que reside con su familia. En dicho requerimiento se le indica que con la notificación del mismo se inicia un procedimiento de verificación de datos referente al IRPF de 2015.

El 20 de enero, el hijo de don Emiliano contesta al requerimiento manifestando que el citado chalé, que constituye su vivienda habitual, no es de su propiedad sino que lo tiene alquilado a un vecino propietario de varios chalés de la misma urbanización. Acompaña copia del contrato de alquiler formalizado al efecto.

El 1 de marzo, sin haber recibido ninguna notificación más de la Agencia Tributaria relativa al requerimiento de fecha 12 de enero, esta le notifica propuesta de sanción de 150 euros por presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, fundamentada en que, según consta en el citado documento, había indicado en su autoliquidación de IRPF de 2015 que su vivienda habitual era de su propiedad y no había consignado el NIF del arrendador.

El hijo de don Emiliano no está de acuerdo con la propuesta de sanción recibida ya que, como queda claro, Hacienda pretende sancionarle cuando únicamente ha recibido un requerimiento que ha atendido diligentemente y sin que se le haya notificado resolución alguna derivada del procedimiento de verificación de datos ni comunicado previamente que su conducta era constitutiva de infracción tributaria.

Se pide:

- ¿Es correcta la afirmación efectuada por el hijo de don Emiliano de que la Agencia Tributaria debe notificarle algún tipo de resolución en relación con el procedimiento de verificación de datos?
- En cuanto a la propuesta de sanción, ¿se puede en este supuesto notificar la citada propuesta sin ningún trámite previo?

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

Pregunta 1

A la sociedad Batas del Tambre, SL la Inspección de Hacienda le liquidó en el año 2015 una deuda por retenciones del trabajo personal de 150.000 euros y un expediente sancionador de 80.000 euros.

La sociedad, dentro del plazo reglamentario, interpuso recursos de reposición contra ambas liquidaciones.

Simultáneamente solicitó la suspensión de la ejecución de la liquidación por retenciones, con dispensa total de garantías afirmando que no disponía de bienes que pudiera ofrecer como garantía, puesto que el inmueble del que es propietaria lo necesitaba como garantía de su financiación bancaria, y que la ejecución del acto recurrido podría ocasionarle daños de difícil o imposible reparación.

A los tres meses, la Dependencia de Inspección denegó la suspensión solicitada y desestimó los dos recursos.

La sociedad interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, reiterando la solicitud de suspensión con la misma argumentación utilizada en el recurso de reposición.

A los cuatro meses, el tribunal admitió a trámite la solicitud de suspensión con dispensa total de garantías de la deuda por retenciones.

Tres meses después, el tribunal económico-administrativo denegó la suspensión con dispensa total de garantías de la deuda por retenciones.

En enero de 2017, el tribunal notificó a la entidad la desestimación de las dos reclamaciones económico-administrativas.

La sociedad no interpuso ningún recurso contencioso-administrativo sino que solicitó el aplazamiento de las dos deudas, con dispensa de garantías, afirmando que concurrían las condiciones del artículo 82.2 b) de la LGT.

Se pide:

- a) Efectos que la interposición de los recursos y reclamaciones y las solicitudes de suspensión, indicados en el texto, tienen sobre la ejecutividad de las deudas.
- b) Fundamente la actuación que deberá mantener la Dependencia de Recaudación ante las solicitudes de aplazamientos formuladas.

Pregunta 2

La sociedad Cretona 2000, SL ejerce su actividad en una fábrica de titularidad de la sociedad Batas del Tambre, SL, inscrita en el Registro de la Propiedad de Madrid 1. Se trata de una nave industrial cuya valoración asciende a 500.000 euros. La sociedad Cretona 2000, SL es titular del 100% del capital social de Batas del Tambre, SL.

La Inspección de Hacienda liquidó a la sociedad Cretona 2000, SL una deuda por IVA de los ejercicios 2011 y 2012 por importe de 320.000 euros y expediente sancionador por importe de 200.000 euros hace dos años. Estas deudas están en fase de embargo.

El equipo de recaudación embargó en enero de 2017 las cuentas bancarias y en febrero de 2017 los derechos de crédito que Cretona 2000, SL tenía con Batas del Tambre, SL. La sociedad Batas del Tambre, SL, notificada al efecto, contestó al equipo de recaudación que no tenía cantidades pendientes de pago a la sociedad Cretona 2000, SL. Sin embargo, del análisis de las cuentas bancarias de la sociedad se deduce que Batas del Tambre, SL le ha pagado un total de 20.000 euros en marzo de 2017.

Con motivo de las deudas con la Hacienda pública, la sociedad Cretona 2000, SL disminuye considerablemente su actividad. Las autoliquidaciones presentadas en el ejercicio de la actividad reflejan una disminución de su volumen de negocios. La última autoliquidación presentada correspondiente al IVA tiene cuota cero, que indica que no ha facturado en el último mes. De hecho, a finales de 2017 decide despedir a todos sus trabajadores y cerrar la fábrica, enviando una carta a Batas del Tambre, SL.

Don Emiliano Zapata fue administrador único en los ejercicios 2011 y 2012, pero en 2013 renuncia a su cargo de administrador único y se nombra a su hijo Alberto Zapata.

Se pide:

- a) Bienes o derechos susceptibles de embargo distintos a las cuentas bancarias y derechos de crédito y posibles actuaciones ejecutivas frente a los mismos.
- b) Posibles derivaciones de responsabilidad y su alcance.

SOLUCIÓN

PARTE 1.^a

Pregunta 1

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 regula-

ción viene en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) (Ley 1/2000, de 7 de enero) 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 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En nuestra opinión, la tercería de dominio no prosperará, dado que no ha llegado a transmitirse la propiedad del bien, al no haber concurrido los dos elementos que exige nuestro derecho para la transmisión del dominio, esto es, el título y el modo, pues faltaría este segundo, ya que no se ha producido la *traditio*, es decir, no se ha tomado posesión del local por parte del adquirente (art. 609 del Código Civil –CC–), y tampoco se ha producido la tradición ficticia, pues no se ha formalizado en escritura pública (art. 1.280 del CC).

Pregunta 2

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

- 1.^a 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 4 años. Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.
- 2.^a Acción de nulidad por simulación. 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.

Por otra parte, 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, por la que se aprueba el 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).

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

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

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

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

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

- El modo más elemental supone apartar físicamente algún bien para que el acreedor ignore 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.

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

El artículo 1.111 del CC establece:

«Los acreedores, después de haber perseguido los bienes de que esté en posesión el deudor para realizar cuanto se le debe, pueden ejercitar todos los derechos y acciones de 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 citado texto, 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.

PARTE 2.^a

Pregunta 1

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.

En cuanto a la primera alegación, cabe oponer que 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 RGGIT).

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.

En cuanto a la segunda alegación, cabe oponer que la LGT no contiene ninguna referencia sobre quién puede realizar una denuncia ante la Administración, ni sobre la necesidad de identificación del denunciante, hecho este que parece no impedir la posibilidad de efectuar denuncias anónimas.

Si bien siempre resulta preferible que el denunciante esté identificado, dicha identificación, en ocasiones, puede resultar difícil de llevar a cabo. Así sucede cuando hay denuncias presentadas fuera de los registros de los órganos administrativos a las que van dirigidas, como las presentadas por correo o ante cualquier otra oficina pública.

El hecho de que no conste la identidad del denunciante no debe ser obstáculo para el examen y análisis de la documentación por la Inspección y, en su caso, que se inicien las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia núm. 878/2009, de fecha 17 de septiembre de 2009, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 257/2007 (NFJ036293), ha establecido los siguientes criterios sobre denuncias anónimas:

- Las denuncias anónimas solo podrán dar lugar al inicio de actuaciones inspectoras cuando los hechos aparezcan muy fundados y tras la ponderación de la intensidad ofensiva, la proporcionalidad, conveniencia de la investigación y de la legitimidad con la que se pretenda respaldar las imputaciones.
- Debe ser objeto de especial y específica motivación en la orden escrita al respecto del inspector-jefe para hacer así factible el control jurisdiccional exigido constitucionalmente (art. 106.1 de la CE de 1978).

- No puede caber duda de que la conciliación entre eficacia inspectora, garantías constitucionales y menor perturbación posible en la vida de los ciudadanos exige el mayor rigor en el examen de las denuncias anónimas, en la motivación del eventual acuerdo de inicio de actuaciones y en el control jurisdiccional posterior.

Pregunta 2

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 de la LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley como supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario.

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

Dado que el procedimiento inspector se inició en fecha 11 de diciembre de 2015, 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.

En consecuencia, y de conformidad con lo establecido en el artículo 150 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, cabe concluir que:

- a) El plazo en el que deben concluir las actuaciones, sabiendo que la entidad no tiene obligación de auditar sus cuentas, es de 18 meses, a contar desde la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (11 de diciembre de 2015).

Ahora bien, en caso de que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora, el plazo será de 27 meses, a contar desde la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (11 de diciembre de 2015).

- b) La petición del informe de fecha 1 de marzo de 2016 a Gestión Tributaria no tiene efecto alguno en el plazo del procedimiento inspector, al no tratarse de uno de los supuestos de extensión de la duración del procedimiento definidos de forma objetiva en la LGT.
- c) En cuanto a la solicitud de suspensión del contribuyente de fecha 4 de abril de 2016, el artículo 150.4 de la LGT dispone que el obligado tributario podrá solicitar antes

de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el 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 tanto, cabe concluir que la solicitud de suspensión del contribuyente de fecha 4 de abril de 2016 no tiene efecto alguno en el plazo del procedimiento inspector.

- d) Teniendo en cuenta que las actuaciones inspectoras que nos ocupan se iniciaron en fecha 11 de diciembre de 2015, y que el acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 9 de febrero de 2017 y, por tanto, antes de que trascurra «el plazo de 18 meses» a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, cabe concluir que no se ha excedido el plazo máximo del procedimiento de inspección.

Pregunta 3

El artículo 155 de la LGT regula las actas con acuerdo, señalando que cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

Además de lo dispuesto en el artículo 153 de la LGT, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de la LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

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

PARTE 3.^a

Pregunta 1

Una de las cuestiones controvertidas con la que ha convivido el IS ha sido el gasto fiscal por los deterioros por participaciones.

De acuerdo con el artículo 12.3 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), se integraron en la base imponible pérdidas por deterioro de participaciones que, en algunos casos, con independencia del importe contabilizado, se consideraban fiscalmente deducibles.

Con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2013, la Ley 16/2013 estableció la no deducibilidad de los gastos contabilizados por deterioro de las participaciones.

Y estableció en la disposición transitoria 41.^a del TRLIS la manera en cómo se tenían que integrar las pérdidas por deterioro que habían sido fiscalmente deducibles con anterioridad a periodos iniciados a 1 de enero de 2013.

La disposición transitoria 41.^a del TRLIS se trasladó a la disposición transitoria 16.^a de la LIS, que el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre, modifica parcialmente.

Con carácter general, tenemos que recordar que:

1. Las pérdidas por deterioro de las participaciones a las que fue aplicable el artículo 12.3 del TRLIS se tenían que integrar en la base imponible, en los siguientes casos:
 - a) Cuando el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.
 - b) Por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.
2. Las pérdidas por deterioro de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no fue aplicable el artículo 12.3 del TRLIS se integrarán en la base imponible en el periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Y esto se mantiene por la modificación efectuada a la disposición transitoria 16.^a de la LIS por el Real Decreto-Ley 3/2016, en los apartados 1 y 2 de la misma.

Pero ahora, un nuevo apartado 3 establece lo siguiente:

«En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del IS en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión».

Con esta nueva disposición, nos encontramos lo siguiente:

1. Afecta a todos los valores, cotizados o no cotizados, con independencia de que hubiera sido o no de aplicación el antiguo artículo 12.3 del TRLIS, aprobado mediante Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo.
2. El deterioro pendiente de revertir a principio del periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2016, se tiene que integrar por partes iguales en cinco periodos impositivos siendo el primero de ellos el periodo que comience a partir del 1 de enero de 2016. Y ello, tanto si se ha integrado parte del deterioro anterior a la referida fecha, porque los fondos propios han aumentado, como si no se ha integrado cantidad alguna.
3. En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de que ha habido un aumento de los fondos propios o por el reparto de dividendos, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes periodos impositivos.
4. En el caso de producirse una transmisión de las participaciones en los periodos 2016 a 2020, el deterioro pendiente se integrará en la base imponible el año de la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. En este caso, hay que tener en cuenta lo establecido en la disposición transitoria 19.^a de la LIS, a los efectos de la aplicación de la exención del artículo 21.3 de la LIS, de la renta positiva derivada de la transmisión.

Por tanto, en relación con el deterioro pendiente de revertir a 1 de enero de 2016 y la cantidad que se tiene que integrar en el periodo iniciado en 1 de enero de 2016, cabe señalar:

- Con anterioridad a 1 de enero de 2013, el deterioro pendiente de revertir ascendía a 50.000 euros.
- A 1 de enero de 2016, falta por revertir 50.000 euros de deterioro deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013.
- Por el punto 3 de la disposición transitoria 16.^a de la LIS, tiene que revertir 10.000 euros en cada uno de los años de 2016 a 2020.
- En 2016, se tiene que integrar vía ajuste + 10.000 euros, cantidad que no es contabilizada.

Y en cuanto a la transmisión de las acciones en 2017, en el momento de transmisión de las participaciones, tenemos:

- El deterioro pendiente de revertir con anterioridad a 1 de enero de 2013 es 40.000 euros.
- El valor contable de las participaciones es 800.000 de euros.
- El valor fiscal de las participaciones es 960.000 euros.

La transmisión, en el ejercicio 2017, por importe de 600.000 euros, de la participación a un tercero independiente, producirá las siguientes consecuencias:

| | |
|---|----------|
| Precio de transmisión | 600.000 |
| Resultado contable | -200.000 |
| Renta fiscal | -360.000 |
| Ajuste disposición transitoria 16. ^a 3 LIS | 0 |
| Ajuste por diferencia resultado contable y fiscal | -160.000 |

Por otra parte, una de las medidas fundamentales del Real Decreto-Ley 3/2016 ha sido establecer, en el artículo 21.6 de la LIS, la no integración de las rentas negativas derivadas de la transmisión de las mismas participaciones cuya renta positiva está exenta.

De esta manera, se establece en el nuevo artículo 21.6 de la LIS que no se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.3 de la LIS.

El requisito del artículo 21.1 a) se entenderá cumplido cuando el mismo se alcance durante algún momento del año anterior a la transmisión.

- b) Cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 b), en el caso de participaciones en el capital de entidades no residentes.

Obviamente, los requisitos del artículo 21.3 de la LIS son dos, esto es, que se cumplan los requisitos del artículo 21.1 a) y b).

Recordamos que para participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español, solo se tiene que cumplir el requisito establecido en el artículo 21.1 a) de la LIS, que es que la participación sea igual o mayor al 5% o que su valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000 de euros.

Por otra parte, para participaciones en el capital de entidades extranjeras, tienen que cumplir, adicionalmente, el requisito establecido en el artículo 21.1 b) de la LIS, que es que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS español a un tipo nominal de, al menos, el 10%.

Por lo anterior, podemos decir que se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital cuando se den las dos siguientes circunstancias:

- a) Cuando no se cumpla el requisito del artículo 21.1 a), en ningún momento durante el año anterior a la transmisión.
- b) Cuando se cumpla el requisito del artículo 21.1 b).

En los casos en que se integre la renta negativa derivada de la transmisión de participaciones en el capital, se tendrán que tener en cuenta los artículos 21.7 y 11.10 de la LIS.

Por tanto, fiscalmente, la pérdida de 360.000 euros (600.000 – 960.000) no es deducible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.6 de la LIS, por lo que procederá efectuar un ajuste extracontable positivo de 360.000 euros.

Por lo tanto, los ajustes extracontables a efectuar ascienden a –160.000 euros y + 360.000 euros.

Pregunta 2

El artículo 4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS), regula la amortización según la tabla de amortización establecida en la LIS, disponiendo en su apartado 2 que cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

- a) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización.
- b) El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del periodo máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Por tanto, el coeficiente a que se refiere el artículo 4.2 del RIS será del 0,135, de acuerdo con el siguiente cálculo:

$$\text{Coeficiente artículo 4.2 del RIS: } 10\% + (12\% - 10\%) \times (14/8) = 0,135$$

Teniendo en cuenta que el gasto contabilizado asciende a 20.000 euros (100.000/5), mientras que el gasto fiscalmente deducible asciende a 13.500 euros (100.000 × 13,5%), procederá efectuar un ajuste extracontable positivo, por importe de 6.500 euros (20.000 – 13.500).

Pregunta 3

El artículo 41 de la LIRPF establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

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

De los datos del enunciado se desprende que Cretona es titular del 100 % de las participaciones sociales de la sociedad Batas del Tambre, por lo que cabe concluir que existe vinculación en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS y, en consecuencia, debemos valorar la operación de venta de 50.000 unidades por parte de Cretona a Batas del Tambre por su valor normal de mercado.

Por otra parte, el artículo 18 de la LIS, en su primer apartado, dice: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

El artículo 18.4 de la LIS dispone lo siguiente:

«Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia».

En este caso, el método del precio libre comparable es el que resulta aplicable, teniendo en cuenta que el precio de venta a terceros no vinculados es de 12 euros por unidad, mientras que el precio pactado por las partes intervinientes en la operación es de 10 euros por unidad.

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

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

a) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la dife-

rencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Dado que el valor convenido (500.000 €) es distinto del valor de mercado (600.000), y dado que el porcentaje de participación de Cretona en el capital de Batas del Tambre es del 100 %, la diferencia (100.000 €) tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

- 1.º Para Cretona (socio), los 100.000 euros supondrán un aumento del valor de adquisición de la participación en Batas del Tambre.
- 2.º Para Batas del Tambre (sociedad), los 100.000 euros tendrán la consideración de aportación del socio (Cretona) a los fondos propios de la entidad.

Pregunta 4

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

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

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

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

- a) Que el incremento de los fondos propios se mantenga durante un plazo de 5 años, salvo por la existencia de pérdidas contables.
- b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá aparecer en el balance con absoluta separación e identificación y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción.

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

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

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

En el supuesto planteado, el incremento de fondos propios a efectos de la reducción del artículo 25 de la LIS asciende a 6.000.000 de euros, por lo que el importe de la reducción por reserva de capitalización ascenderá a 600.000 euros ($10\% \times 6.000.000 \text{ €}$).

No obstante lo anterior, la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores asciende a 1.800.000 euros, de acuerdo con los siguientes cálculos:

| | | |
|--|-----------|----------|
| Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias de 2017 | 1.493.500 | |
| +/- Ajustes extracontables: | | |
| Transmisión participación (apartado 1) | -160.000 | |
| | | +360.000 |
| Amortización inmovilizado material (apartado 2) | +6.500 | |
| Operaciones vinculadas (apartado 3) | +100.000 | |
| Base imponible previa | 1.800.000 | |

Por tanto, la reducción en la base imponible por reserva de capitalización ascenderá a 180.000 euros, que es el límite del 10% de la base imponible previa ($10\% \times 1.800.000 \text{ €}$). El exceso (420.000 €) se podrá aplicar en los periodos impositivos 2018 y 2019, respetando el mismo límite y conjuntamente con la reducción que se genere en estos periodos impositivos.

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

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1.000.000 de euros.

Dado que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2016 es inferior a 20.000.000 de euros, no resultarán de aplicación las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas establecidas en el Real Decreto-Ley 3/2016, de 3 de diciembre.

Por tanto, dado que la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas asciende a 1.800.000 euros, la entidad podrá compensar 1.260.000 euros, es decir, el 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS y a su compensación ($70\% \times 1.800.000$).

En consecuencia, la base imponible del ejercicio 2017 ascenderá a 360.000 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

| | |
|---|------------|
| Base imponible previa | 1.800.000 |
| – Reducción reserva capitalización | –180.000 |
| – Compensación bases imponibles negativas | –1.260.000 |
| Base imponible | 360.000 |

PARTE 4.^a

Pregunta 1

En cuanto a los aspectos de la nueva actividad en el IVA, el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA dispone que estará exenta la educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de posgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

En consecuencia, la nueva actividad iniciada por Cretona 2000, SA, consistente en impartir cursos de corte y confección, cuya homologación ha conseguido de la Universidad de Salvatierra, constituye una actividad exenta de IVA, tal y como dispone el artículo 20.Uno.9.º de la LIVA (el enunciado indica que, dado que se trata de una entidad privada, ha conseguido la autorización correspondiente de la autoridad competente que le habilita a dar esta formación), lo cual implica que Cretona 2000, SA no podrá deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecte a dicha actividad exenta (art. 94.Uno de la LIVA).

Además, dado que Cretona 2000, SA realiza otra actividad económica, consistente en la fabricación y venta al por mayor y al por menor de batas de cretona (actividad sujeta y no exenta del IVA, que le permite deducir íntegramente el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecte a dicha actividad), cabe plantearse si estamos en presencia de sectores diferenciados de actividad.

De conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la LIVA, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, entre otros, aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

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

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesorio a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 % del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesorio durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

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

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

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

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

Por tanto, dado que las actividades económicas realizadas (el CNAE asignado a cada una de las actividades es diferente) y los regímenes de deducción aplicables son distintos (los porcentajes de deducción difieren en más de 50 puntos porcentuales), cabe concluir que estamos en presencia en sectores diferenciados de la actividad.

En cuanto a la deducción del IVA del ordenador, el enunciado indica que Cretona 2000, SA ha decidido adquirir, entre otros bienes, un potente ordenador para llevar las cuentas de la sociedad en su conjunto, por importe de 20.000 euros más IVA.

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

Asimismo, cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de la LIVA, para determinar el porcentaje de

deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes (es decir, que el art. 101 de la LIVA nos remite al art. 104.Dos y ss. de la LIVA, que regula la prorrata general en el IVA).

Por tanto, para determinar el porcentaje de IVA soportado en la adquisición del ordenador que Cretona 2000, SA se podrá deducir, deberemos determinar el porcentaje de prorrata general del artículo 104 de la LIVA.

A estos efectos, el artículo 104.Dos de la LIVA establece que, para determinar el porcentaje de deducción aplicable, deberemos multiplicar por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

- 1.º En el numerador, el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda (es decir, en la actividad de fabricación y venta al por mayor y al por menor de batas de cretona).
- 2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir (es decir, tanto en la actividad de fabricación y venta al por mayor y al por menor de batas de cretona, como en la actividad de impartir cursos de corte y confección).

La prorrata de deducción resultante de lo anteriormente expuesto se redondeará en la unidad superior.

Por otra parte, el ordenador constituye un bien de inversión, tal y como se define en el artículo 108 de la LIVA, dado que se trata de un bien corporal que, por su naturaleza y función, está destinado a ser utilizado por un periodo de tiempo superior a un año como instrumento de trabajo y medio de explotación (además, su precio de adquisición no es inferior a 3.005,06 €).

Por tanto, en aplicación de lo preceptuado en el artículo 107 de la LIVA, las cuotas de IVA soportado deducibles por la adquisición del ordenador deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes al año de la adquisición (es decir, 2018, 2019, 2020 y 2021).

Ahora bien, dicha regularización solo se practicará cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años (2018, 2019, 2020 y 2021) y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión (2017), exista una diferencia superior a 10 puntos.

En cuanto a la repercusión y deducción del IVA en la adquisición intracomunitaria de la máquina de coser, en la importación de telas para la formación y en la reubicación de mesas y si-

llas, el artículo 1 de la LIVA establece que es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

Por otra parte, el artículo 9.1.º c) de la LIVA califica como operaciones asimiladas a entregas de bienes (autoconsumo de bienes), entre otras, el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El enunciado indica que:

- 1.º Ha comprado máquinas de coser por valor de 15.000 euros procedentes de Alemania, entregando al empresario alemán el correspondiente NIF IVA facilitado por la Administración española.
- 2.º Ha adquirido en Marruecos 2.000 metros de tela de diversos colores, por un valor de 10.000 euros más impuestos.
- 3.º Para la impartición de los cursos de formación, ha decidido reubicar 50 sillas y 50 mesas que tenía en el almacén de batas, por lo que se está produciendo un autoconsumo de bienes interno, contemplado en el artículo 9.1.º c) de la LIVA, operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso.

Por tanto, cabe concluir que tanto la adquisición intracomunitaria de máquinas de coser, como la importación de telas para la formación, como el cambio de afectación de mesas y sillas, constituyen operaciones sujetas al IVA.

En cuanto a la repercusión del IVA en las operaciones anteriormente mencionadas, el artículo 88.Uno de la LIVA dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En cuanto a la adquisición intracomunitaria de bienes, el sujeto pasivo será quien la realice, es decir, la sociedad Cretona 2000, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LIVA.

En cuanto a la importación de bienes, el sujeto pasivo será quien realice la importación, es decir, la sociedad Cretona 2000, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de la LIVA.

En cuanto a la operación asimilada a entrega de bienes (autoconsumo de bienes), el sujeto pasivo será el empresario o profesional que realice dicha entrega de bienes, es decir, la sociedad Cretona 2000, SA, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA.

Por lo que se refiere a la deducción del IVA en las operaciones mencionadas, el artículo 94.Uno de la LIVA señala que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Dado que las máquinas de coser, las telas y las mesas y sillas se van a utilizar por Cretona 2000, SA en la actividad consistente en impartir cursos de corte y confección (actividad exenta de IVA, de conformidad con lo establecido en el art. 20.Uno.9.º de la LIVA, que no permite deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se afecten a dicha actividad), Cretona 2000, SA no podrá deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición intracomunitaria de máquinas de coser, en la importación de telas procedentes de Marruecos y en el cambio de afectación de mesas y sillas de un sector diferenciado de la actividad a otro.

Pregunta 2

En cuanto a la tributación de la herencia, cabe señalar que el artículo 3 de la LISD dispone que constituye el hecho imponible de este impuesto, entre otros, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Por tanto, doña Rosita deberá tributar, en cuanto a los 8.000.000 de euros que acaba de heredar de una tía lejana, por el ISD.

Un mismo contrato o negocio jurídico no puede tributar simultáneamente por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD y por el IVA. En efecto, muchas de las operaciones que *a priori* constituyen hecho imponible de TPO (transmisión de bienes y derechos) también pueden constituir hecho imponible del IVA si el sujeto pasivo que realiza la transmisión es sujeto pasivo del IVA (arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA), en cuyo caso estaríamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA.

Por tanto, la primera operación que debemos efectuar al analizar un contrato o negocio jurídico es comprobar si los mismos están sujetos al IVA por constituir hecho imponible del impuesto como entrega de bienes o prestación de servicios. Si la operación está sujeta a IVA, ya no quedará sujeta al concepto TPO, aunque dicha prestación o entrega esté exenta del IVA.

En cuanto a la tributación de la compraventa inicial del inmueble sito en Santander, cabe señalar que de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la LIVA, son operaciones sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios, realizadas en el ámbito es-

pacial del impuesto, por un empresario o profesional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

La transmisión del inmueble sito en Santander, por parte de una anciana de 85 años, constituye una operación no sujeta al IVA, dado que quien realiza la entrega del bien inmueble no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de la LIVA, tributando por la modalidad TPO del ITP y AJD, tal y como establece el artículo 7.1 A) del TRLITP y AJD.

El sujeto pasivo, en la modalidad TPO del ITP y AJD, es el adquirente (doña Rosita), tal y como establece el artículo 8 a) del TRLITP y AJD.

Por otra parte, al tratarse de una operación (compraventa de un bien inmueble) que debe documentarse en un documento público (tal y como preceptúa el art. 1.280 del CC), la operación también quedará sujeta a la modalidad actos jurídicos documentados (AJD) (documentos notariales), siendo sujeto pasivo el adquirente del bien (doña Rosita), tal y como indica el artículo 29 del TRLITP y AJD.

Así, del análisis del artículo 31 del TRLITP y AJD se puede deducir que, en la modalidad AJD (documentos notariales), existe una cuota fija, determinada por el apartado 1, según el cual las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario; y una cuota gradual o variable, determinada por el apartado 2, el cual dispone la tributación a un tipo de gravamen aprobado por la comunidad autónoma o, en su defecto, por el aprobado por el Estado de las primera copias de escrituras y actas notariales, cuando:

- Tengan por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contengan actos o contratos que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- Los mencionados actos o contratos no estén sujetos al ISD o a TPO y OS.

En este caso, únicamente se devengará la cuota fija de AJD (documentos notariales), dado que la cuota variable de AJD (documentos notariales) es incompatible con la modalidad TPO, tal y como indica el artículo 31 del TRLITP y AJD.

En cuanto a la anciana de 85 años, transmitente del inmueble, se producirá una ganancia o pérdida de patrimonio en el IRPF, a computar por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

Sin perjuicio de lo anterior, al tener una edad superior a 65 años, la ganancia de patrimonio eventualmente obtenida podría estar exenta en el IRPF, tal y como preceptúa el artículo 33.4 b) de la LIRPF, dado que se trata de la transmisión de su vivienda habitual (el enunciado indica que la anciana residía en dicho inmueble).

En cuanto a la tributación de la compraventa posterior del inmueble por parte de doña Rosita a Eventos Varios, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 d) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Por tanto, doña Rosita adquirirá la condición de empresario o profesional, a efectos del IVA, siempre que efectúe la rehabilitación de una edificación destinada a su venta, en las condiciones que a continuación se expondrán.

La calificación de un determinado proyecto de obras como de rehabilitación a efectos del impuesto determina los siguientes efectos:

- En primer lugar, permite la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 a la ejecución de obra que se desarrolle como consecuencia del mismo, tal y como dispone el artículo 91.3.1.º de la LIVA.
- En segundo lugar, excluye la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.22.º A) de la LIVA a la entrega de las edificaciones que vayan a ser objeto de rehabilitación.
- Finalmente, cuando la edificación rehabilitada se transmita, tendrá lugar una entrega de bienes sujeta y no exenta del impuesto.

Resulta, pues, necesario concretar cuándo un proyecto de obras puede calificarse como de rehabilitación.

El artículo 20.Uno.22.º, letra B) de la LIVA dispone lo siguiente:

«A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.»

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación, habrá que actuar en dos fases:

- 1.^a En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

A estos efectos, resultará necesario disponer de suficientes elementos de prueba que acrediten la verdadera naturaleza de las obras proyectadas, tales como, entre otros, dictámenes de profesionales específicamente habilitados para ello o el visado y, si procede, calificación del proyecto por parte de colegios profesionales.

- 2.^a Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

El citado artículo 20.Uno.22.º B) de la Ley 37/1992 termina definiendo las obras análogas a las de rehabilitación en los siguientes términos:

«Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

- a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.
- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
- c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.
- d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
- e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados».

En cuanto a las obras conexas, su definición es la siguiente:

«Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a estas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

- a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
- b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables».

Con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, para que dichas operaciones tengan la consideración de «rehabilitación» a efectos del IVA, es necesario que cumplan el requisito señalado por el precepto, a saber, que consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (edificaciones, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), de manera que las operaciones de reacondicionamiento, mejora o reforma de la edificación, por elevado que sea el importe de su coste, no tendrán el carácter de «rehabilitación» a efectos del IVA. Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.

Por lo tanto, la cuestión estriba en determinar si se trata o no de obras de rehabilitación:

- 1.º El requisito de que más del 50% del coste total del proyecto sean obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o sean obras análogas o conexas a las de rehabilitación, tal y como se definen por la LIVA se cumple, dado que el enunciado nos indica que de los 700.000 euros que representan el coste del proyecto, el 88,57% (620.000 €) corresponde a obras de reforzamiento de estructuras y cubiertas.
- 2.º Además, también se cumple el requisito de que el coste total de las obras exceda del 25% precio de adquisición de la vivienda (valor del suelo excluido):

$$700.000 > 25\% (4.000.000 - 1.600.000); \text{ esto es:}$$

$$700.000 > 600.000$$

El artículo 20.Uno.22.º de la LIVA dispone que se considerará primera entrega la efectuada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por lo tanto, la venta del inmueble por parte de doña Rosita a Eventos Varios, una vez efectuada la rehabilitación del inmueble, constituye una operación sujeta y no exenta del IVA, al tener la consideración de primera entrega.

Pregunta 3

En cuanto a la venta de la partida de 10.000 batas, efectuada por Cretona 2000, SL, cuyo coste era de 20 euros, siendo su valor de mercado de 25 euros, el artículo 78 de la LIVA regula

la regla general de la base imponible, señalando que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación, entre otros, los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

Por tanto, el gasto de transporte formará parte de la base imponible del IVA, por su importe de 500 euros (605/1,21).

Por otra parte, 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 otras, en las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

No obstante, esta regla solo es aplicable cuando se cumplan 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 o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorata y, tratándose de una operación que 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 prorata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Al no concurrir ninguna de las tres circunstancias expuestas, no resultará aplicable esta regla especial de valoración de la base imponible (art. 79.Cinco de la LIVA), por lo que deberá aplicarse la regla general, contemplada en el artículo 78 de la LIVA, que dispone que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al IVA procedente del destinatario o de terceras personas (200.000 €, es decir, 10.000 batas por un precio de 20 € para cada una de ellas).

Por otra parte, en cuanto a la obligación de expedir factura, el artículo 2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las

obligaciones de facturación, dispone en su apartado 1 que, de acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la LIVA, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto, en los términos establecidos en el Reglamento de Facturación y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA.

El artículo 2.2 del Real Decreto 1619/2012 establece que deberá expedirse factura y copia de esta, en todo caso, entre otras operaciones, en aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

El artículo 3 del Real Decreto 1619/2012 regula las excepciones a la obligación de expedir factura, disponiendo que no existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este reglamento, entre otras operaciones, en aquellas realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

Por lo tanto, cabe concluir que el transportista de las mercaderías está obligado a expedir factura por la prestación del servicio efectuada.

En cuanto a la modificación de la base imponible, el artículo 80.Cuatro de la LIVA dispone que la base imponible podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser de seis meses o un año.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros.

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.^a anterior y comunicarse a la AEAT en el plazo que se fije reglamentariamente.

Ahora bien, el artículo 80.Cinco de la LIVA dispone que, en relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en el apartado cuatro anterior, no procederá la modificación de la base imponible, entre otros, en los casos de créditos entre personas o entidades vinculadas, definidas en el artículo 79.Cinco de la LIVA.

Por tanto, Cretona 2000, SL no podrá modificar la base imponible.

En cuanto a la venta a Confecciones Miño, que le comunica que tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia, el artículo 163 de la LIVA regula la obligación de acreditar la sujeción al régimen especial del recargo de equivalencia, estableciendo que las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

En cuanto al contenido del régimen especial del recargo de equivalencia, el artículo 154 de la LIVA dispone que la exacción del IVA exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

Por otra parte, el artículo 156 de la LIVA establece que el recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del IVA:

- 1.º Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.
- 2.º Las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes, realizadas por los comerciantes a que se refiere el número anterior.
- 3.º Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta ley.

El artículo 160 de la LIVA dispone que la base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el IVA.

El artículo 161 de la LIVA dispone que el tipo del recargo de equivalencia será, con carácter general, el 5,2%.

Por tanto, tratándose de la venta de 500 batas a un precio de 30 euros cada una de ellas, la base imponible del recargo de equivalencia, que coincidirá con la base imponible del IVA, ascenderá a 15.000 euros.

La cuota de IVA repercutida ascenderá a 3.150 euros ($15.000 \times 21\%$), mientras que el recargo de equivalencia ascenderá a 780 euros ($15.000 \times 5,2\%$).

PARTE 5.^a

Pregunta 1

El artículo 66.1 n) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIE) establece que estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España, de los medios de transporte que se matriculen o se utilicen como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular desde el extranjero al territorio español.

La aplicación de la exención quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los 12 meses consecutivos anteriores al traslado.
- 2.º Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

Se considerará cumplido este requisito cuando los medios de transporte se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular o en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los convenios internacionales por los que se crean dichos organismos por los acuerdos de sede.

- 3.º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella.
- 4.º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1 d) de la LIE.
- 5.º Los medios de transporte a los que se aplique esta exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de 12 meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

Veamos, a continuación, si se cumplen los requisitos para el disfrute de la exención:

- 1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera del territorio español al menos durante los 12 meses consecutivos anteriores al traslado.

El enunciado del supuesto nos indica que los dos hijos mayores de Emiliano (Alberto y Blas) trasladaron su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, así como que estuvieron residiendo en Alemania y Francia, respectivamente, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2012. Por tanto, en ambos casos, se cumple este primer requisito.

- 2.º Los medios de transporte deberán haber sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se deberán haber beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

El enunciado del supuesto indica que los medios de transporte fueron adquiridos, tanto por Alberto como por Blas, «en condiciones normales de tributación», por lo que, en ambos casos, se cumple este segundo requisito.

- 3.º Los medios de transporte deberán haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella.

El enunciado del supuesto indica, por un lado, que Alberto adquirió en Alemania el vehículo usado, matriculado en dicho país, en fecha 3 de marzo de 2012, trasladando su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, por lo que sí que se cumple este tercer requisito.

En cambio, en el caso de Blas, el enunciado nos indica que adquirió en Francia el vehículo usado, matriculado en dicho país, en fecha 26 de octubre de 2012, trasladando su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, por lo que no que se cumple este tercer requisito.

- 4.º La matriculación deberá solicitarse en el plazo previsto en el artículo 65.1 d) de la LIE, es decir, dentro del plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España.

El enunciado nos indica que el 1 de enero de 2013, tanto Alberto como Blas trasladaron su residencia a España, matriculando los vehículos en el Estado español, a su nombre, el 4 de enero de 2013, habiendo presentado ante la Administración tributaria una declaración de exención del impuesto especial sobre determinados medios de transporte por traslado de residencia. Por tanto, en ambos casos, se cumple este cuarto requisito.

- 5.º Por último, los medios de transporte a los que se aplique esta exención no deberán ser transmitidos durante el plazo de 12 meses posteriores a la matriculación. El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

El enunciado del supuesto indica, por un lado, que Alberto vendió el vehículo el 15 de agosto de 2013, es decir, dentro del plazo de los 12 meses posteriores a la matriculación (hecho que se produjo el 4 de enero de 2013), por lo que no se cumple este quinto y último requisito.

En cambio, en el caso de Blas, el enunciado nos indica que vendió el vehículo el 5 de abril de 2014, es decir, una vez transcurrido el plazo de los 12 meses posteriores a la matriculación (hecho que se produjo el 4 de enero de 2013), por lo que sí se cumple este quinto y último requisito.

En conclusión, en ninguno de los dos casos se cumplen todos y cada uno de los requisitos contemplados en el artículo 66.1 n) de la LIE para el disfrute de la exención:

- En el caso de Alberto, porque vendió el vehículo el 15 de agosto de 2013, es decir, dentro del plazo de los 12 meses posteriores a la matriculación (hecho que se produjo el 4 de enero de 2013).
- Y en el caso de Blas, porque adquirió en Francia el vehículo usado, matriculado en dicho país, en fecha 26 de octubre de 2012, trasladando su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, por lo que no utilizó el medio de transporte en su antigua residencia durante al menos seis meses antes de la fecha en que abandonó dicha residencia (1 de enero de 2013).

Tanto para Alberto como para Blas, el hecho imponible que les resulta aplicable, a efectos de la regularización a practicar por parte de la AEAT, es el contenido en el artículo 65.1 d) de la LIE, según el cual estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refiere el artículo 65 de la LIE, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España, conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España.

A estos efectos, se considerará como fecha de inicio de su circulación o utilización en España la fecha de la introducción del medio de transporte en España, y si dicha fecha no constase fehacientemente, se considerará como fecha de inicio de su utilización la que resulte ser posterior de las dos siguientes:

- 1.º Fecha de adquisición del medio de transporte.
- 2.º Fecha desde la cual se considera al interesado residente en España o titular de un establecimiento situado en España.

En el caso de Alberto, dado que se incumplió el requisito relativo a la no transmisión del vehículo durante el plazo de 12 meses posteriores a la matriculación, la exacción del impuesto vendrá referida a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento, es decir, la fecha de venta del medio de transporte (15 de agosto de 2013).

En el caso de Blas, dado que se incumplió el requisito relativo al uso del medio de transporte en su antigua residencia al menos 6 meses antes de la fecha en que haya abandonado aquella, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.2 de la LIE, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de la LIE, es decir, dentro del plazo de los 60 días siguientes al inicio de su utilización en España. Dado que trasladó su residencia a España en fecha 1 de enero de 2013, el plazo de 60 días finalizó en fecha 1 de marzo de 2013, por lo que el impuesto se devengará en fecha 2 de marzo de 2013. el devengo se producirá en el momento en que el sujeto pasivo presente la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte, es decir, el 4 de enero de 2013.

Por otra parte, en el caso de Blas, se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66 de la LGT), dado que entre el 4 de enero de 2013 (fecha de devengo del impuesto) y el 4 de mayo de 2017 (fecha de notificación del inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IEDMT, al objeto de comprobar el disfrute de la exención en relación con los vehículos en cuestión) ha transcurrido el plazo de prescripción de 4 años a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

En cambio, en el caso de Alberto, no se ha producido la referida prescripción, dado que entre el 15 de agosto de 2013 (fecha de devengo del impuesto) y el 4 de mayo de 2017 (fecha de notificación del inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IEDMT, al objeto de comprobar el disfrute de la exención en relación con los vehículos en cuestión) no ha transcurrido el plazo de prescripción de 4 años a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

Pregunta 2

1. La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (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 reglamentos siguientes, 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 el artículo 70 del CAU, la base principal para determinar el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción, que es el precio efectivamente pagado o por pagar por ellas cuando se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Unión, ajustado, en su caso.

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

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

El enunciado del supuesto nos indica que Cretona 2000, SA posee acciones de Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd., que le proporcionan una participación del 1% en la misma, por lo que cabe concluir, a la vista del porcentaje de participación que Cretona 2000, SA posee en Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd., que la vinculación no ha influido en el precio.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 20.000 dólares USA, es decir, 16.000 euros (teniendo en cuenta la paridad dólar-euro).

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

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

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

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

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

- a) Los siguientes elementos, en la medida en que los soporte el comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o que debe pagarse por las mercancías:
 - Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - El coste de los envases que, a efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con la mercancía.
 - El coste de embalaje, tanto por la mano de obra como por los materiales.

- b) El valor, imputado de forma adecuada, de los bienes y servicios que se indican a continuación, cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar:
- Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercancías importadas.
 - Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados en la producción de las mercancías importadas.
 - Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - Trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño, planos y croquis, realizados fuera de la Unión y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración, que el comprador esté obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.
- d) El valor de cualquier parte del producto de una posterior reventa, cesión o utilización de las mercancías importadas, que revierta directa o indirectamente al vendedor.
- e) Los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, así como los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión.

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

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas después de su entrada en el territorio aduanero de la Unión.
- b) Los gastos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la entrada en el territorio aduanero de la Unión de las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial.
- c) Los importes de los intereses derivados de un acuerdo de financiación concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas, independientemente de que la financiación corra a cargo del vendedor o de otra persona, siempre que el acuerdo de financiación conste por escrito y, si así se requiere, que el comprador pueda demostrar que se cumplen las siguientes condiciones:

- Que tales mercancías se venden efectivamente al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - Que el tipo de interés exigido no excede del aplicado corrientemente a tales transacciones en el país y en el momento en que se haya proporcionado la financiación.
- d) Derechos de reproducción en la Unión de las mercancías importadas.
- e) Comisiones de compra.
- f) Derechos de importación y otros gravámenes pagaderos en la Unión como consecuencia de la importación o la venta de las mercancías.

De conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formará parte del valor en aduana la comisión de compra de los paneles (art. 72 e) del CAU), cuyo importe asciende a 2.000 dólares USA, es decir, 1.600 euros, teniendo en cuenta la paridad dólar-euro (dado que la importación se ha realizado en condiciones FOB, entendemos que el precio efectivamente pagado o por pagar no incluye dicho concepto, por lo que no procede restarlo).

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana de los paneles fotovoltaicos asciende a 16.480 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

| | |
|---|--------|
| Precio efectivamente pagado o por pagar | 16.000 |
| + Ajuste transporte y seguro (art. 71.1 e) del CAU) | +480 |
| Valor en aduana | 16.480 |

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

De los datos del enunciado se desprende que los derechos arancelarios de los paneles fotovoltaicos (Código Nomenclatura Combinada 8501 34 00) son del 2,7% *ad valorem*, por lo que los derechos arancelarios ascienden a 444,96 euros ($16.480 \times 2,7\%$).

Por otra parte, de los datos del enunciado se desprende que el tipo del derecho *antidumping* definitivo aplicable al precio neto franco en la frontera de la Unión, derechos no pagados, de los paneles fotovoltaicos, fabricados por Trina Solar Energy (Shanghái) Co. Ltd., es del 44,7%, por lo que los derechos *antidumping* ascienden a 7.366,56 euros ($16.480 \times 44,7\%$).

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

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

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 25.891,52 euros, siendo el resultado, en el caso que nos ocupa, de adicionar al valor en aduana (16.480 €), tanto los derechos arancelarios devengados con motivo de la importación (444,96 €), como los derechos *antidumping* devengados con motivo de la importación (7.366,56 €), como la comisión de compra de los paneles (1.600 €).

Y teniendo en cuenta que, tratándose de la importación de placas fotovoltaicas, el tipo de gravamen del IVA aplicable será el 21 % (art. 90 de la LIVA), al no corresponderle ninguno de los tipos reducidos a que se refiere el artículo 91 de la LIVA, la cuota de IVA a la importación devengada con motivo del despacho a consumo de la mercancía ascenderá a 5.437,22 euros (25.891,52 × 21 %).

3. El enunciado del supuesto nos indica que, en el momento de la llegada de la mercancía al Puerto de Valencia, Cretona 2000, SA no dispone del certificado de baja tensión exigible para el despacho a libre práctica de la mercancía, así como que la obtención del certificado puede demorarse más de 3 meses.

A este respecto, y en relación con la posibilidad de que los paneles solares pudieran permanecer en situación de depósito temporal hasta la obtención del certificado de baja tensión, el artículo 144 del CAU establece que las mercancías no pertenecientes a la Unión se mantendrán en depósito temporal a partir del momento de su presentación en aduana.

Ahora bien, el artículo 149 del CAU regula el fin del depósito temporal, señalando que las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en depósito temporal se incluirán en un régimen aduanero o se reexportarán antes de que transcurran 90 días.

Es decir, que si transcurridos 90 días, no se dispone del certificado de baja tensión exigible para el despacho a libre práctica de la mercancía, las mercancías deberán ser reexportadas o bien incluirse en un régimen aduanero.

PARTE 6.^a

Pregunta 1

A la vista de los antecedentes, don Carlos Zapata y su cónyuge –por una parte– y la sociedad Batas del Tambre, SL –por otra–, respecto del contrato de alquiler, entran en el régimen de operaciones vinculadas.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 18.2 de la LIS:

«Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) [...].
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores [...].
- d) [...]».

Teniendo en cuenta que el padre de don Carlos Zapata (Emiliano Zapata) es socio de la entidad Batas del Tambre, SL, con un porcentaje de participación del 50,8% (superior al 25% requerido), la operación realizada entre la entidad referenciada, por un lado, y el hijo del socio (y su cónyuge), por otro, entrarían en el supuesto de vinculación contemplado en la letra c) del apartado 2 del artículo 18 de la LIS.

Por otra parte, el mismo artículo 18 en su primer apartado dice: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia».

El artículo 18.4 de la LIS dispone lo siguiente:

«Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia».

En este caso, el método del precio libre comparable es el que resulta aplicable, teniendo en cuenta los precios de mercado del alquiler de naves situadas en el mismo polígono y con características prácticamente idénticas.

Por tanto, cabe inferir que la sociedad está pagando un precio inferior al de mercado por el alquiler de la nave industrial:

| | |
|---|--------|
| Alquiler anual pagado por Batas del Tambre | 18.000 |
| Alquiler a precio de mercado (600 × 3 × 12) | 21.600 |
| Diferencia | 3.600 |

Pregunta 2

a) El artículo 7 e) de la LIRPF dispone que estarán exentas, entre otras rentas, las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el ET, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

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

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

Por tanto, cabe concluir que la indemnización por despido exenta calculada por la empresa (40.000 €) no es correcta dado que, al tratarse de un despido colectivo por causas económicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 51 del ET, la indemnización exenta es aquella que no supera los límites establecidos con carácter obligatorio en el ET para el despido improcedente (85.200 €).

Teniendo en cuenta que la indemnización abonada en 2015, 2016 y 2017 asciende a 40.000 euros en cada uno de los ejercicios, cabe concluir que la exención alcanza a las cantidades abonadas en los ejercicios 2015 y 2016 (40.000 € cada uno), así como a 5.200 euros de los 40.000 euros de indemnización satisfecha en 2017.

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

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

La cuantía máxima de rendimiento a la que se puede aplicar la reducción del 30% es de 300.000 euros anuales, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, del límite previsto para los ren-

dimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones y del límite aplicable en caso de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil.

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

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

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

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

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

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

Por lo que se refiere a la imputación temporal de la indemnización, de acuerdo con el artículo 14.1 a) de la LIRPF, se imputará a medida en que sean exigible por su perceptor, aplicándose la exención a los primeros rendimientos del trabajo que resulten exigibles, tal y como dispone la Consulta de la Dirección General de Tributos V0221/2017, de 30 de enero (NFC063795).

Por lo que se refiere a los periodos impositivos de fraccionamiento, hay que tener en cuenta todos y cada uno de los periodos en los que se perciben las cantidades, estén exentas o no (DGT Consulta V0221/2017, de 30 de enero –NFC063795–).

En el caso que nos ocupa, la antigüedad de un trabajador «tipo» es de 15 años, mientras que el número de periodos impositivos de fraccionamiento es de 5 (2015, 2016, 2017, 2018 y 2019), por lo que el cociente a que se refieren los artículos 18.2 de la LIRPF y 12.2 del RIRPF es de 3 (15/5), superior a dos, por lo que procede practicar la reducción del 30% en los rendimientos íntegros.

Para que exista un periodo de tiempo durante el que se ha producido un determinado rendimiento del trabajo se hace necesario que el derecho a percibirlo existiera con anterioridad al momento del devengo de la prestación, en cuyo caso el tiempo que ha debido transcurrir desde el inicio de la existencia del derecho hasta que este se materializa –produciéndose el devengo del rendimiento–, es lo que representa ser el «periodo de generación». Esta ha sido la interpretación de la Administración que niega, por tanto, la aplicación de la reducción en los casos en que no exista un derecho previo a la obtención de la renta sino que su concesión se genera en el momento de la percepción, por acuerdo, y ello aunque la prestación satisfecha o su cuantía se determine en función del número de años de permanencia en la empresa.

Además se establece expresamente a nivel legal que en las extinciones de la relación laboral, común o especial, se ha de considerar como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

Por tanto, cabe concluir que la forma de proceder de la empresa en relación con la reducción por periodo de generación superior a dos años no es correcta.

En los supuestos de percepción de forma fraccionada del rendimiento, el límite de 300.000 euros anuales resulta aplicable en cada uno de los periodos de fraccionamiento (DGT Consultas V0159/2011, de 31 de enero –NFC040095–, y V2422/2011, de 11 de octubre –NFC042715–). Además, a efectos de la aplicación de dicho límite, no se tiene en consideración la parte del rendimiento íntegro que se encuentre exenta (DGT Consulta V0159/2011, de 31 de enero –NFC040095–).

El importe de la reducción aplicable en 2017 ascenderá a 10.440 euros ($34.800 \times 30\%$).

Resumen

| | |
|-------------------------------|---------|
| Indemnización exenta | 85.200 |
| Indemnización no exenta | 114.800 |

Es aplicable la reducción del 30% dado que: periodo de generación (15 años)/periodos de fraccionamiento (5 años) = 3, es superior a 2:

- Año 2015: Se perciben 40.000 euros. Exentos.
- Año 2016: Se perciben 40.000 euros. Exentos.
- Año 2017: Se perciben 40.000 euros. Exentos: 5.200 euros. Rendimiento de trabajo: 34.800; reducción 30%: 10.440.

- Año 2018: Se perciben 40.000 euros. Rendimiento de trabajo: 40.000; reducción 30%: 12.000.
- Año 2019: Se perciben 40.000 euros. Rendimiento de trabajo: 40.000; reducción 30%: 12.000.

Pregunta 3

El régimen de tributación de las rentas derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción era sumamente ventajoso (al menos en lo que se refería a las operaciones realizadas con valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades) por cuanto del mismo se derivaba un diferimiento en su tributación.

En efecto, de acuerdo con la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, la venta de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación no genera renta gravable alguna sino que, en el importe obtenido, se minora el valor de la cartera y solo si lo obtenido con su venta supera el valor de adquisición, entonces su titular tendrá que tributar por dicho exceso en concepto de ganancia patrimonial. De esta forma, la ganancia patrimonial tributaría cuando se produzca la transmisión de las acciones, pues al haber disminuido el valor de adquisición de las acciones, la ganancia patrimonial obtenida será necesariamente superior en un importe equivalente a lo previamente obtenido con la venta de los derechos.

El proyecto de ley de modificación de la LIRPF (que finalmente cristalizó en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la LIRPF, el TRLIRNR y otras normas tributarias) contenía una modificación del artículo 37.1 a) de la LIRPF que obligaba a los contribuyentes que realizaran este tipo de operaciones a tributar inmediatamente (en el periodo impositivo en que se produjera la transmisión), disponiendo a tal efecto la modificación proyectada del artículo siguiente:

«El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión».

Sin embargo, la entrada en vigor de dicha modificación se pospuso hasta el 1 de enero de 2017, de forma que hasta dicha fecha seguirá resultando de aplicación el régimen de diferimiento antes expuesto.

En este sentido, y también con efectos 1 de enero de 2017, se introduce en la LIRPF una disposición transitoria 29.^a por el apartado 95 del artículo primero de la Ley 26/2014, en la que se establece que:

«Disposición transitoria vigésima novena. *Transmisiones de derechos de suscripción anteriores a 1 de enero de 2017.*

Para la determinación del valor de adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 37 de esta ley, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar».

Pasamos, a continuación, a valorar si es correcta la información comunicada por el asesor fiscal a los socios en relación con la ampliación de capital.

Emiliano Zapata, y sus hijos Blas y Carlos:

- La ampliación de capital no ha implicado la obtención de renta alguna.
- Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.250 euros cada acción.
- Las acciones liberadas recibidas en la ampliación se valoran en cero euros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la LIRPF, la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportará la obtención de renta para aquellos. Por todo, la primera de las afirmaciones («la ampliación de capital no ha implicado la obtención de renta alguna») es correcta.

Ahora bien, la segunda y la tercera afirmación («las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.250 euros cada acción» y «las acciones liberadas recibidas en la ampliación se valoran en cero euros») no son correctas, dado que el propio artículo 37 de la LIRPF establece que, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

El artículo 36 de la LIRPF establece que, cuando la adquisición o la transmisión se hubiese efectuado a título lucrativo, se tomará como valor de adquisición o como valor de transmisión el que resulte de la aplicación de las normas del ISD. Dado que las acciones fueron adquiridas por herencia, el valor a efectos del ISD asciende a 1.250 euros por acción, y a dicho importe deberemos adicionar los gastos y tributos satisfechos por los herederos, correspondientes a dichas acciones, que ascendieron a 50 euros por acción. Es decir, que el valor de adquisición unitario de las acciones de Cretona 2000, SA, antes de la ampliación de capital liberada, asciende a 1.300 euros.

Don Emiliano Zapata era titular de 508 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, recibiendo 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas, por lo que recibe, en la ampliación de capital liberada de Cretona 2000, SA, 127 acciones nuevas.

El valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

Por tanto:

$$\frac{508 \times 1.300}{635} = 1.040 \text{ euros}$$

Por tanto, tanto las 508 acciones adquiridas por herencia como las 127 acciones liberadas recibidas en la ampliación de capital se valoran a 1.040 euros cada acción.

Por su parte, don Blas Zapata era titular de 164 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, recibiendo 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas, por lo que recibe, en la ampliación de capital liberada de Cretona 2000, SA, 41 acciones nuevas.

El valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

Por tanto:

$$\frac{164 \times 1.300}{205} = 1.040 \text{ euros}$$

Por tanto, tanto las 164 acciones adquiridas por herencia como las 41 acciones liberadas recibidas en la ampliación de capital se valoran a 1.040 euros cada acción.

Por último, don Carlos Zapata era titular de 164 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, recibiendo 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas, por lo que recibe, en la ampliación de capital liberada de Cretona 2000, SA, 41 acciones nuevas.

El valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que corresponda.

Por tanto:

$$\frac{164 \times 1.300}{205} = 1.040 \text{ euros}$$

Por tanto, tanto las 164 acciones adquiridas por herencia, como las 41 acciones liberadas recibidas en la ampliación de capital, se valoran a 1.040 euros cada acción.

Alberto:

- La transmisión de los derechos de suscripción ha implicado la obtención de un rendimiento del capital mobiliario por importe de 41.000 euros.
- Las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.300 euros cada acción.

Don Alberto Zapata era titular de 164 acciones de Cretona 2000, SA, adquiridas por herencia, decidiendo transmitir los 164 derechos de suscripción preferente que le correspondían a su cónyuge, a un precio de 250 euros cada derecho, por lo que obtiene en la venta la cantidad de 41.000 euros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la LIRPF, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión. Por tanto, la primera afirmación («la transmisión de los derechos de suscripción ha implicado la obtención de un rendimiento del capital mobiliario por importe de 41.000 euros») no es correcta, dado que no se trata de un rendimiento del capital mobiliario, sino de una ganancia de patrimonio.

La segunda de las afirmaciones («las acciones adquiridas por herencia quedan valoradas a 1.300 € cada acción») sí es correcta. A estos efectos, el artículo 36 de la LIRPF establece que, cuando la adquisición o la transmisión se hubiese efectuado a título lucrativo, se tomará como valor de adquisición o como valor de transmisión el que resulte de la aplicación de las normas del ISD. Dado que las acciones fueron adquiridas por herencia, el valor a efectos del ISD asciende a 1.250 euros por acción, y a dicho importe deberemos adicionar los gastos y tributos satisfechos por los herederos, correspondientes a dichas acciones, que ascendieron a 50 euros por acción. Es decir, que el valor de adquisición unitario de las acciones de Cretona 2000, SA, antes y después de la ampliación de capital liberada, asciende a 1.300 euros.

Cónyuge de Alberto:

- Las acciones adquiridas con los derechos de suscripción quedan valoradas en 1.000 euros cada acción.

El cónyuge de Alberto adquiere 164 derechos de suscripción, abonando 250 euros por cada uno de los derechos, es decir, que abona un total de 41.000 euros. Con esos derechos adquiridos, el cónyuge de Alberto adquiere 41 acciones, dado que la ampliación de capital liberada se efectúa en la proporción de 1 acción nueva por cada 4 acciones antiguas.

Por tanto, las 41 acciones adquiridas suponen un desembolso de 41.000 euros, de lo que se desprende que el valor de adquisición unitaria de las 41 acciones adquiridas es de 1.000 euros (41.000/41). Por tanto, la afirmación del asesor («las acciones adquiridas con los derechos de suscripción quedan valoradas en 1.000 euros cada acción») sí es correcta.

PARTE 7.^a

Pregunta 1

El artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, 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.

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 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, 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 2015 finalizó el 30 de junio de 2016, y en fecha 10 de septiembre de 2016 el contribuyente presentó una solicitud de rectificación de autoliquidación con resultado a devolver de 1.000 euros, el plazo de seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 9 de marzo de 2017.

Por consiguiente, por lo que se refiere a la devolución de 2.000 euros (solicitada en fecha 25 de junio de 2016), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 31 de diciembre de 2016 y el 10 de enero de 2017, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 2.000 euros.

Y, por lo que se refiere a la devolución de 1.000 euros (solicitada en fecha 10 de septiembre de 2016), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 10 de marzo de 2017 y el 10 de abril de 2017, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 1.000 euros.

En ambos casos, y de conformidad con lo establecido en el artículo 26.6 de la LGT, el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado establezca otro diferente (para los ejercicios 2016 y 2017, el interés de demora es el 3,75 %).

Pregunta 2

Dentro de los procedimientos de comprobación se encuentra el procedimiento de verificación de datos, que puede calificarse como aquel procedimiento de comprobación en el que la Administración ejercita las actuaciones de comprobación con una limitación bastante severa de sus facultades, de modo tal que en el curso de dicho procedimiento únicamente puede realizar una serie de actuaciones con las que obtener determinados medios de prueba en los que sustentar su resolución. La realización de actuaciones de verificación de datos se incluye por la LGT dentro de las funciones de gestión tributaria (art. 117.1 f) de la LGT).

De conformidad con lo establecido en el artículo 131 b) de la LGT, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

Por otra parte, la realización de actuaciones de comprobación limitada se incluye entre las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria (art. 117.1 h) de la LGT), sin perjuicio de que también se pueden encuadrar dentro de las funciones de inspección tributaria (art. 141 h) de la LGT). No obstante, el procedimiento es único y se regula en los artículos 136 a 140 de la LGT y 163 a 165 del RGGIT.

Mediante el procedimiento de comprobación limitada la Administración ejercita sus facultades de comprobación del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias. Este procedimiento tiene un carácter intermedio entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de inspección, puesto que las facultades que la Administración tributaria puede desarrollar son más amplias que las previstas para el procedimiento de verificación de datos, pero sin que en ningún caso se igualen con las propias del procedimiento de inspección.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 del RGGIT, la Administración puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada, entre otros supuestos, cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

Este supuesto viene a coincidir con lo fijado en el artículo 131 b) de la LGT, relativo al procedimiento de verificación de datos, por lo que la Administración debe valorar qué procedimiento inicia, si el de verificación de datos o el de comprobación limitada, teniendo en cuenta las facultades y los efectos que se derivan de uno u otro procedimiento.

A este respecto el TEAC, en resoluciones de fechas 5 de julio de 2006 y 3 de julio de 2014, entre otras, dispone que el alcance máximo del procedimiento de verificación de datos es que el órgano administrativo aprecie la indebida aplicación de la norma en la autoliquidación de forma «patente» (esto es, palmaria, evidente, notoria, clara) a la vista de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados («mero control formal»), pero no pueden sustanciarse discrepancias jurídicas como, por ejemplo, cumplir con los requisitos para calificar la vivienda como habitual, que exigiría llevar a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto, para las que la LGT prevé el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector.

Se considera que lo más correcto hubiera sido iniciar un procedimiento de comprobación limitada, a la vista de los datos del supuesto y de las facultades que la Administración puede desarrollar en el seno de este procedimiento.

Por otra parte, la AEAT no ha comunicado al obligado tributario propuesta de liquidación, al objeto de que alegue lo que convenga a su derecho, contraviniendo de esta forma lo establecido en el artículo 132.3 de la LGT, que establece que, con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Pregunta 3

En relación con la primera pregunta, el artículo 133 de la LGT dispone que el procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.
- c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Por lo tanto, no es correcta la afirmación efectuada por el hijo de don Emiliano de que la Agencia Tributaria debe notificarle algún tipo de resolución en relación con el procedimiento de

verificación de datos, dado que la resolución es solo una de las cinco formas de terminación del procedimiento de verificación de datos.

En relación con la segunda pregunta, sí que es posible incorporar al acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador la propuesta de imposición de sanción, dado que el artículo 210.5 de la LGT dispone que si al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, esta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

No obstante lo anterior, se ha incumplido lo preceptuado en el artículo 210.2 de la LGT, que dispone que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de la LGT y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

PARTE 8.^a

Pregunta 1

En cuanto a los efectos sobre la ejecutividad de la sanción, el artículo 212.3 de la LGT establece que la interposición, en tiempo y forma, de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- 1.º La suspensión de la ejecución de la sanción automáticamente, sin necesidad de prestar garantía alguna, hasta que la misma sea firme en la vía administrativa.
- 2.º No se exigirán intereses de demora por el periodo que transcurra hasta la finalización del periodo voluntario de pago abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

En cuanto a los efectos sobre la ejecutividad de la deuda correspondiente a retenciones del trabajo personal, el artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RGRVA), en materia de revisión en vía administrativa, dispone que la mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

El artículo 225 de la LGT regula la resolución del recurso de reposición, disponiendo que el plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de la LGT.

Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

Por otra parte, el artículo 39 del RGRVA dispone que la mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47 del RGRVA.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

El artículo 40 del RGRVA establece que cuando no se hubiera acordado la suspensión en el recurso de reposición con efectos en la vía económico-administrativa o este no hubiera sido interpuesto, la suspensión podrá solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud.

En el caso de que la suspensión sea solicitada en los supuestos regulados en el artículo 46 del RGRVA, se deberá remitir una copia de la solicitud al órgano competente de recaudación a los efectos de la suspensión cautelar regulada en dicho artículo.

Por otra parte, el artículo 46 del RGRVA dispone que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar

perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2 del RGRVA, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión.

El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

El artículo 47 del RGRVA dispone que admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender.

El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión. En los supuestos de suspensión con dispensa parcial, el acuerdo especificará las garantías que deben constituirse.

Estos acuerdos se notificarán al interesado y al órgano de recaudación competente.

Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

Por último, el artículo 42 del RGRVA señala que, si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación.

De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En cuanto a la segunda cuestión, cabe señalar que el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, procede a la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias. En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta.

Así, el artículo 65.2 b) de la LGT (en la redacción dada por el RDL 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2017) dispone que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, entre otras deudas tributarias, las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere el artículo 65.2 de la LGT será objeto de inadmisión.

Por otra parte, el artículo 47 del RGR dispone que la inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos, si bien contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

Por tanto, la deuda tributaria correspondiente a retenciones del trabajo personal no podrá ser aplazada, debiendo inadmitirse la solicitud de aplazamiento.

Por lo que se refiere a la solicitud de aplazamiento de la sanción, al amparo de lo establecido en el artículo 82.2 de la LGT, no podrá ser aplazada, de conformidad con lo establecido en el artículo 65.2 e) de la LGT, al tratarse de una deuda tributaria resultante de la ejecución de una resolución firme total o parcialmente desestimatoria dictada en una reclamación económico-administrativa, que previamente ha sido objeto de suspensión durante la tramitación de dicha reclamación.

Dicha solicitud de aplazamiento será también objeto de inadmisión.

Pregunta 2

En cuanto a la primera cuestión, el enunciado nos indica que la sociedad Cretona 2000, SL es titular del 100% del capital social de Batas del Tambre, SL, por lo que resultaría posible el embargo de dichas participaciones sociales.

Dado que se trata del embargo de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada, el artículo 80.6 del RGR establece que la diligencia de embargo se notificará al órgano de administración de la sociedad para su inscripción en el libro registro de socios.

El procedimiento de adjudicación de las participaciones se llevará a cabo de acuerdo con su normativa específica.

Por otra parte, el artículo 109 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba la Ley de sociedades de capital, regula el régimen de la transmisión forzosa, señalando que el embargo de participaciones sociales, en cualquier procedimiento de apremio, deberá ser notificado inmediatamente a la sociedad por el juez o autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación del embargo en el libro registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.

Celebrada la subasta o, tratándose de cualquier otra forma de enajenación forzosa legalmente prevista, en el momento anterior a la adjudicación, quedará en suspenso la aprobación del remate y la adjudicación de las participaciones sociales embargadas. El juez o la autoridad administrativa remitirán a la sociedad testimonio literal del acta de subasta o del acuerdo de adjudicación y, en su caso, de la adjudicación solicitada por el acreedor. La sociedad trasladará copia de dicho testimonio a todos los socios en el plazo máximo de cinco días a contar de la recepción del mismo.

El remate o la adjudicación al acreedor serán firmes transcurrido un mes a contar de la recepción por la sociedad del testimonio a que se refiere el apartado anterior. En tanto no adquieran firmeza, los socios y, en su defecto, y solo para el caso de que los estatutos establezcan en su favor el derecho de adquisición preferente, la sociedad, podrán subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor y de todos los gastos causados. Si la subrogación fuera ejercitada por varios socios, las participaciones se distribuirán entre todos a prorrata de sus respectivas partes sociales.

Por otra parte, el artículo 170.6 de la LGT establece que la Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas.

Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

Por tanto, y una vez embargadas las participaciones sociales de Batas del Tambre, SL, la AEAT podrá acordar la prohibición de disponer del inmueble titularidad de la sociedad Batas del

Tambre, SL, sin necesidad de que el procedimiento de recaudación se dirija contra ella, ya que Cretona 2000, SA ejerce el control (posee el 100% de las participaciones sociales) de la sociedad titular del inmueble.

En cuanto a las posibles derivaciones de responsabilidad y su alcance, por un lado, se debe exigir responsabilidad a la entidad Batas del Tambre, SL, al amparo del artículo 42.2 de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

En cuanto a la naturaleza, se trata de un supuesto de responsabilidad solidaria, que podríamos encuadrar dentro de la letra b) del artículo 42.2 de la LGT, dado que Batas del Tambre, SL incumplió la orden de embargo de créditos.

En cuanto al alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT limita la responsabilidad al importe de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar. En consecuencia, dado que el enunciado nos indica que Batas del Tambre, SL le ha pagado un total de 20.000 euros en marzo de 2017, ese importe será el alcance de la responsabilidad de la entidad.

Por otro lado, los administradores de Cretona 2000, SL que ostentaban el cargo en la fecha en que se cometieron las infracciones correspondientes al IVA de los ejercicios 2011 y 2012 pueden ser declarados responsables subsidiarios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 a) de la LGT («administrador infractor»), que dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Dado que el enunciado del supuesto nos indica que don Emiliano Zapata fue administrador único en los ejercicios 2011 y 2012, y la infracción tributaria relativa al IVA se refiere a los ejercicios 2011 y 2012, será don Emiliano Zapata el responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, alcanzando su responsabilidad tanto a la deuda como a la sanción relativa al IVA de los ejercicios 2011 y 2012 (320.000 € y 200.000 €, respectivamente).

Por último, el enunciado nos indica que la sociedad Cretona 2000, SL, a finales de 2017, ha decidido despedir a todos sus trabajadores y cerrar la fábrica, por lo que don Alberto Zapata, que fue nombrado administrador de Cretona 2000, SL en 2013, puede ser declarado responsable subsidiario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 b) de la LGT («administrador del cese»), que establece que serán responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago, alcanzando su responsabilidad únicamente a la deuda relativa al IVA de los ejercicios 2011 y 2012, cuyo importe asciende a 320.000 euros.