

## SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA EL INGRESO AL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)

**Rafael Enric Herrando Tejero**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor del CEF*

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 16 de noviembre de 2015 (BOE de 23 de noviembre)].

---

### EXTRACTO

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 16 de noviembre de 2015 (BOE de 23 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 claves:** IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión, inspección y 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.<sup>a</sup>** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades (IS).
- **Parte 4.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- **Parte 5.<sup>a</sup>** Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- **Parte 6.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- **Parte 7.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión de tributaria.
- **Parte 8.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

### **II. NOTAS**

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

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 22 de abril de 2016.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.

- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.

### III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

La sociedad Boinaparte, SL es una mercantil regular constituida por tiempo indefinido en 20X5. Su domicilio social se halla en Burgos. Su capital está formado por 1.000 participaciones cuya titularidad corresponde, a partes iguales, a don Ernesto Maté, a su esposa doña Dolores Fuertes y a sus hijas Desiré y Jennifer. Desde la constitución no ha habido cambios en el capital ni en los porcentajes de distribución del mismo.

Según consta en los estatutos inscritos en el Registro Mercantil, la administración de la sociedad corresponde solidariamente a dos administradores inscritos: el señor Maté y su esposa. Los estatutos señalan que el cargo de administrador no está retribuido.

La sociedad tiene como objeto social la venta al por mayor y al por menor de sombreros y tocados, siendo su producto estrella unas boinas de lana en varios colores que compra en Francia y Suiza. La actividad de comercialización al por mayor se realiza en los locales de su sede en Burgos y en la planta baja de esa misma sede disponen de tienda abierta al público. Adicionalmente tienen una sucursal para venta al público en Logroño. La correspondiente declaración censal (modelo 036) declara el epígrafe de actividad 612.46.

Para la importación cuenta con un proveedor, ubicado en España, al cual encarga efectúe la compra en Suiza y toda la tramitación aduanera, si bien los contactos comerciales, el encargo de pedidos, la determinación de precios, cantidades y calidades se realiza directamente desde la sede de Burgos.

El señor Maté tiene, adicionalmente, junto con su esposa, una sociedad limitada dedicada a la consultoría comercial de empresas, denominada Yaptonodi, SL, a través de la cual factura una vez al año a Boinaparte 150.000 euros por servicios de gestión, asesoría contable, fiscal y mercantil y otros varios. No tiene personal contratado. Por su parte, Desiré Maté es administradora y socia única de Flores de Lemus, SL, entidad dedicada a la promoción inmobiliaria.

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

Se estructura en tres apartados para su mejor comprensión:

**Primero.** El 1 de enero de 20X15 se inició por la Agencia Tributaria procedimiento de comprobación limitada respecto a la entidad Boinaparte, SL, notificándose el inicio de las actuaciones en el domicilio social en Burgos, coincidente con el domicilio fiscal según las bases de datos de

la Agencia Tributaria. En dichas actuaciones se examinaron los libros, registros y documentos de carácter oficial y determinadas facturas, aportadas a requerimiento de la Agencia Tributaria por el señor Maté en su condición de representante de la sociedad tal y como consta en diligencia de fecha 30 de enero de 20X15. Dicho procedimiento concluyó mediante liquidación provisional debidamente notificada el 30 de abril de 20X15.

El 2 de julio de 20X15, Desiré, una de las hijas del señor Maté, presenta a través del Registro de la Agencia Tributaria escrito solicitando la revisión de la correspondiente liquidación por ser nula de pleno derecho alegando que las actuaciones se han llevado a cabo con quien ya no ostentaba el carácter de administrador y representante, y aportando al efecto documento privado, otorgado por el matrimonio Maté-Fuertes el 15 de enero de 20X15, por el cual se otorgaba a la reclamante la condición de administradora y apoderada de la mercantil.

*Se pide:*

Analice:

1. Viabilidad de la revisión de oficio planteada y otras vías administrativas-judiciales para denunciar los vicios invocados.
2. Incidencia de los vicios invocados en el procedimiento y liquidación practicada.

**Segundo.** Una vez transcurridos los plazos de ingreso en periodo voluntario de la liquidación anterior, se inició el correspondiente procedimiento de apremio. En el seno del mismo, se dictó diligencia de embargo sobre el edificio que constituye la sucursal de la mercantil Boinaparte, SL en Logroño. Al tener conocimiento de ello la consultora comercial participada por el matrimonio Maté-Fuertes, Yaptonodi, SL, presenta tercería de dominio aportando documento privado de compraventa de fecha 15 de marzo de 20X15.

*Se pide:*

Analice la viabilidad de la tercería interpuesta.

**Tercero.** Durante las actuaciones de recaudación, se ha tenido conocimiento de que desde febrero de 20X15 a marzo de 20X15 han existido transferencias de elevadas sumas de dinero desde Boinaparte, SL a diferentes cuentas bancarias a nombre del señor Maté como persona física, así como a Flores de Lemus, SL, entidad dedicada a la promoción inmobiliaria de la que su hija, Desiré, es administradora y socia única.

También a raíz de dichas actuaciones se inició procedimiento de derivación de responsabilidad al señor Maté el 1 de enero de 20X16, dictándose acuerdo de derivación practicados los trámites oportunos.

Derivado de dicho acuerdo, al procederse a los embargos sobre dos pisos cuya titularidad ostentaba el señor Maté, de carácter ganancial con su mujer, se constata que con fecha 15 de enero de 20X16 aquel efectuó, mediante escritura pública, donación de ambos inmuebles a su hermano, Félix Maté. En dicha escritura pública intervinieron únicamente el señor Maté y su hermano.

*Se pide:*

Analice los efectos jurídicos de las actuaciones y negocios realizados y el posible ejercicio de acciones penales y civiles.

## **Parte 2.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos**

*Se pide:*

Efectuar los comentarios razonados que entienda ajustados a la normativa vigente respecto de las manifestaciones del representante del obligado tributario (I, II, III, IV y V) en relación con la siguiente secuencia de hechos acaecidos en la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Castilla y León.

**Primero.** El 1 de noviembre de 20X15 se personan en el domicilio fiscal, que coincide con el social, funcionarios de la Inspección al objeto de iniciar actuaciones de comprobación de carácter general respecto de los ejercicios de 20X12 a 20X14, por los conceptos IVA e IS. El señor Maté, presente en la sede de Burgos, prestó su consentimiento a la entrada de los funcionarios de la inspección, circunstancia que se recogió en diligencia levantada por la Inspección. La Inspección, que había obtenido del juez autorización para la entrada en los locales, sin embargo, ante la aceptación voluntaria del representante del obligado tributario, decide no exhibir la misma.

Recabadas las pruebas, incluyendo varios archivadores con albaranes de efectivo, discos duros conteniendo las copias de los ficheros y registros informáticos de la sociedad, y una vez recontado el contenido de la caja de seguridad de la empresa (en la que aparecen 1,2 millones de euros en efectivo así como 0,5 millones de euros en francos suizos, y 3 lingotes de oro de 1 kg), la Inspección documenta los hechos y da por finalizada la actuación. En ese momento el señor Maté efectúa las siguientes manifestaciones:

I. Que todo lo actuado es nulo por no haberse entendido las actuaciones con su esposa, la cual también es administradora de Boinaparte, SL.

II. Que la Inspección carece de facultades para entrar en el domicilio social y mucho menos para obtener copias, abrir cajones y retirar documentación, por lo que manifiesta su disconformidad con lo actuado que, según manifiesta, debe entenderse carente de validez jurídica.

**Segundo.** Tres meses después, una vez obtenidos y analizados los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización, al haber resultado cuotas superiores a 120.000 euros por todos los conceptos y periodos objeto de comprobación, la Inspección procede a formalizar propuesta de liquidación vinculada a delito que se notifica al obligado tributario junto con la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia previo a la liquidación administrativa, durante un plazo de 15 días naturales.

En el escrito, presentado dentro del plazo concedido para formular alegaciones, el representante del obligado tributario manifiesta:

III. Que la pasada semana ha presentado declaraciones complementarias reconociendo e ingresando la totalidad de la deuda tributaria y, por lo tanto, debe entenderse regularizada voluntariamente su situación antes de que el Ministerio Fiscal haya interpuesto querrela, motivo por el cual solicita que, como máximo, se extiendan las correspondientes actas de inspección.

IV. Que, en cualquier caso, la liquidación administrativa previa a la denuncia que se pretende practicar es ilegal, por cuanto la Inspección debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente y será esta, y no la Administración tributaria, la que determine la concurrencia de delito y la cuota a ingresar, en caso de que se demuestren ciertos los hechos y sea condenado.

V. Que solicita que se le practique liquidación separada por los ajustes que la Inspección propone por determinados conceptos, en concreto:

- a) Por la regularización de pérdidas por deterioro de créditos debidas a la insolvencia de determinados deudores que obedecen a un error de interpretación de la norma.
- b) Por la diferencia resultante de un error aritmético incurrido al restar las deducciones.

### Parte 3.ª Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades

**Primero.** Al cierre contable de 20X15 (31 de diciembre), la sociedad Boinaparte, SL posee la siguiente cartera de créditos:

- Dos créditos frente a una entidad de derecho público por 100.000 euros en total, con idéntico vencimiento, el cual se produjo el 30 de junio de 20X15. Uno de los créditos, por importe de 21.500 euros se encuentra sometido a un litigio dado que la Administración considera defectuosos los productos recibidos.
- Un crédito de 50.000 euros frente a la entidad Yonas declarada en concurso de acreedores por auto del Juzgado de lo Mercantil número 5 de Madrid, el 7 de julio de 20X15. En dicho procedimiento aún no se ha abierto la fase de liquidación.
- Un crédito por 20.000 euros frente a un cliente cuyo vencimiento se ha producido el 1 de septiembre de 20X15.

- Un crédito de 10.000 euros por un préstamo concedido a una entidad vinculada que ha sido declarada en concurso de acreedores el 10 de diciembre de 20X15 por el Juzgado de lo Mercantil número 5 de Valencia. En dicho procedimiento no se ha abierto la fase de liquidación.

*Se pide:*

1. Analizar la deducibilidad de los créditos que posee la sociedad, atendiendo a las especiales circunstancias que existen en cada uno de ellos.

**Segundo.** La sociedad y los miembros de la familia están tratando de diversificar su actividad económica por lo que ha participado en la creación de dos nuevas sociedades. Se conoce la siguiente información de las citadas mercantiles:

- Sociedad Yrella. En esta empresa constan como accionistas la sociedad Boinaparte (91 %) y las dos hijas de la familia (4,5 % cada una). La empresa se ha constituido en enero 20X15 y ha obtenido resultados positivos por lo que se estima que la base imponible del IS será de 50.000 euros. La administradora de la sociedad es la madre.
- Sociedad Okon, SL, dedicada a la comercialización de tutoriales por internet. En esta empresa constan como accionistas, por partes iguales, una hija de la familia y un inversor francés (50 % cada uno). La empresa se ha constituido en febrero 20X15, se considera que la base imponible del IS será de 100.000 euros. Según consta en su información fiscal, en la declaración de IRPF del ejercicio anterior la hija declaró rendimientos de actividades económicas, estuvo dada de alta en los censos de la Agencia Tributaria y sus ingresos provenían de la venta de tutoriales por internet.

*Se pide:*

2. Conteste motivadamente sobre la posibilidad de aplicación del tipo de gravamen para empresas de nuevas creación, considerando la participación accionarial en cada una de las sociedades analizadas y las actividades previas realizadas por los socios de las entidades.

**Tercero.** La familia posee una participación minoritaria en la sociedad Arcife, SA, que presenta unos resultados positivos. Esta circunstancia ha provocado nuevas aportaciones de los socios e incluso una ampliación de capital en el ejercicio 20X15.

Los datos del balance provisional de esta sociedad son los siguientes:

	20X14	20X15
Capital .....	15.000,00 €	25.000,00 €
Prima de emisión .....	5.000,00 €	7.500,00 €
Reservas .....	4.000,00 €	10.000,00 €
Legal .....	2.000,00 €	3.000,00 €
Voluntaria .....	2.000,00 €	7.000,00 €
Otras aportaciones de socios .....	0,00 €	3.000,00 €
Resultado del ejercicio .....	6.000,00 €	-5.000,00 €

Se estima que la base imponible de 20X15 ascenderá a 2.000 euros.

*Se pide:*

3. Valorar la posibilidad de aplicar la reducción en la base imponible por reserva de capitalización y, en su caso, el importe a aplicar y los requisitos que se deben cumplir.

#### Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El 28 de marzo de 20X16, en los almacenes que Boinaparte, SL posee en Burgos, se efectúa la entrega a la citada sociedad de una partida de boinas de lana que un mayorista francés con un único establecimiento en París tenía en un pequeño almacén que había alquilado en las afueras de Burgos el mes anterior para intentar vender las boinas en España.

La factura emitida por el mayorista francés contiene el siguiente detalle:

- 10.000 unidades de boinas ..... 30.000 euros
- Gastos de transporte ..... 1.000 euros

Para financiar déficits transitorios de tesorería en la actividad de venta de sombreros y tocados, el señor Maté y su esposa, con cargo a su patrimonio personal, conceden a Boinaparte, SL un préstamo de 200.000 euros, a un tipo de interés del 2% anual y reintegrable en un año, que se formaliza en documento privado el 25 de enero de 20X16.



Con la finalidad de iniciar la construcción de una edificación de viviendas destinadas a la venta, que Boinaparte, SL está promoviendo en un solar de su propiedad situado en Villanueva de Cameros (La Rioja), formalizó el 12 de enero de 20X16 un contrato de ejecución de obra con la sociedad Construcciones AZ, SL (contratista), cuyo objeto es la construcción completa de la edificación, por un precio cerrado de 1.500.000 euros, representando los materiales más del 60 % del coste de ejecución.

De acuerdo con las estipulaciones contractuales, a la finalización de la obra, cuyo plazo de ejecución es de un año aproximadamente, Construcciones AZ, SL efectuará la entrega de la misma a Boinaparte, SL, sin perjuicio de la emisión de certificaciones parciales a cuenta por la parte de obra que se vaya ejecutando.

El 15 de marzo de 20X16, Construcciones AZ, SL emite la primera certificación a cuenta, cuyo importe se cobra el mismo día de su emisión, con el siguiente detalle:

• Materiales .....	61.000 euros
• Mano de obra .....	39.000 euros
• Licencia de obra y tasas municipales satisfechas en nombre y por cuenta de Boinaparte, SL .....	10.000 euros

*Se pide:*

Emita opinión razonada sobre la trascendencia a efectos del IVA y, en su caso, de otros impuestos indirectos, de los hechos relatados, con especial referencia a la sujeción al impuesto, hecho imponible, posibles exenciones, sujeto pasivo de cada operación y, en su caso, base imponible, tipo impositivo, cuota devengada, lugar de realización del hecho imponible y deducibilidad de las cuotas soportadas. Todos los importes del enunciado son sin IVA.

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

1. Boinaparte, SL cuenta desde sus orígenes con un agente en Suiza con el que ha trabajado de forma fluida en el encargo de los pedidos a los productores artesanos de boinas del Cantón de Lucerna. Dicho agente por su actuación en nombre de Boinaparte, SL percibe una comisión del 1 % sobre el precio de cada pedido.

Los productores de boinas ofrecen las mercancías en condiciones EXW *–ex works–* («en fábrica») por lo que desde Boinaparte, SL, si bien se ha puesto siempre mucho interés en las cuestiones de índole comercial y de calidad de los productos, se ha externalizado la tramitación aduanera, contratándola con la entidad XM, SL, un importador independiente que se encargaba de poner la mercancía a su disposición en Burgos.

Boinaparte, SL ha tenido conocimiento de que funcionarios de la Agencia Tributaria se personaron para llevar a cabo un registro en las instalaciones de XM, SL, cuyos responsables les impidieron la entrada y les coaccionaron. Cuando finalmente pudo efectuarse el registro de los almacenes, se descubrieron lotes de diversas prendas textiles con un valor total de 100.000 euros, que no habían sido presentados para su despacho en las oficinas de aduanas.

*Se pide:*

Opinión razonada sobre las consecuencias de los hechos realizados por la entidad XM, SL de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando.

2. Aunque la operación mencionada en el apartado anterior no tenía relación con Boinaparte, SL, como consecuencia de la misma se decide poner fin a la relación contractual con XM, SL y organizar directamente la realización de las importaciones de boinas suizas. De esta forma, Boinaparte, SL hace un pedido de boinas por un precio total de 50.000 euros. Se beneficia de un descuento por pronto pago del 2 % de dicho precio, pero debe satisfacer la comisión de su agente.

Para realizar el traslado de los productos, adquiere materiales de embalaje especiales por valor de 200 euros y contrata a un transportista que le factura 1.000 euros por hacer el recorrido de 1.400 kilómetros por carretera entre Lucerna y Burgos, siendo 280 kilómetros la distancia entre Lucerna y la frontera comunitaria.

*Se pide:*

Determinar la base imponible de los derechos a la importación que debe satisfacer Boinaparte, SL por la importación de boinas que organiza directamente.

3. Por otra parte, doña Dolores Fuertes es titular de un pequeño paquete de acciones de una empresa, Comercializadora Eléctrica, SA, que heredó de sus padres al fallecimiento de estos. Esta mercantil, entre sus miles de clientes, suministra energía eléctrica a Aires Líquidos, SA, empresa que produce y comercializa gases industriales y medicinales. Esta empresa, cuyo coste de la electricidad supone el 4,5% del importe neto de la cifra de negocios, es intensiva en consumo de energía ya que el coste de la electricidad supone más del 60% de sus costes totales. Además suministra energía eléctrica a una granja porcina cuyo titular es don Josep Baqué, empresario conocido en la comarca leridana del Segriá por sus nuevas técnicas de riego agrícola aplicadas en su explotación de manzanos.

*Se pide:*

Desde la perspectiva de los impuestos especiales, analizar los hechos imposables descritos en relación con la empresa Comercializadora Eléctrica, SA teniendo en cuenta que, en su caso, se cumplen los requisitos reglamentarios para el disfrute de beneficios fiscales.

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

**Primero.** Doña Dolores Fuertes es propietaria de una vivienda adquirida por herencia de su padre quien falleció el 20 de enero de 19X90, no habiendo aceptado la herencia hasta el 1 de enero de 19X91 al surgir problemas en relación con la valoración del inmueble. La contribuyente satisfizo 20.000 euros en concepto de impuesto sobre sucesiones por la adquisición *mortis causa* del citado inmueble cuya valoración a efectos de dicho impuesto se fijó en 200.000 euros. El 30 de junio de 20X15 procedió a su venta por un importe de 500.000 euros, habiendo satisfecho 25.000 euros en concepto de impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y 2.200 euros por otros gastos derivados de la venta. La operación se ha gravado también por un importe de 30.000 euros por el ITP y AJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

*Se pide:*

Indicar cómo calcular la renta que se deriva de la transmisión del inmueble haciendo una referencia concisa a la normativa aplicable.

**Segundo.** Don Ernesto Maté tiene un hijo de 10 años, Luis, de un matrimonio anterior. La guarda y custodia es compartida con su exmujer. Por sentencia judicial don Ernesto debe satisfacer una anualidad por alimentos para su hijo de 600 euros al mes, sin embargo por un error bancario no pagó la mensualidad correspondiente al mes de diciembre de 20X15 hasta febrero de 20X16. Por otra parte, durante 20X15 obtuvo 200 euros en concepto de intereses de un Plan de Ahorro a Largo Plazo-CIALP abierto a su nombre al que hizo una aportación de 6.000 euros, el 20 de febrero de 20X16 retiró 1.000 euros del CIALP.

*Se pide:*

Indicar el tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos satisfechas por don Ernesto Maté y de la inversión realizada en el PALP haciendo una referencia concisa a la normativa aplicable.

**Tercero.** El señor Maté y su esposa prestan servicios como consultores a Yaptonodi, SL, estando colegiados en el Colegio de economistas de Burgos. Entre los gastos de esta sociedad constan 50.000 euros que cobra el señor Maté, 70.000 su esposa.

El señor Maté y su esposa, por ser los socios de Yaptonodi, SL, disponen de una tarjeta de crédito asociada a una cuenta de titularidad de la sociedad, para gastar en todo lo que desean sin necesidad de justificar nada: comidas, ropa, viajes, gasolina... (el señor Maté ha gastado 8.000 €, la señora Maté ha gastado 10.000 €). Estos gastos los incluyen en su declaración reduciendo el rendimiento porque según su versión «aunque estos gastos los paga la sociedad, la sociedad es suya así que da igual». Añaden además: «que no son más que gastos de representación».

La señora Maté, además, ha adquirido a su sociedad Boinaparte, SL un BMW serie 3 por 5.000 euros, cuando en la contabilidad de esta consta que la sociedad lo había adquirido un solo mes antes por 50.000 euros.

*Se pide:*

Calificar los rendimientos, determinar la corrección de la conducta de los contribuyentes personas físicas y determinar la deducibilidad, si procede, de los gastos que tienen el señor Maté y su esposa. Prescídase de todo aquello que no atañe exclusivamente a IRPF. Se valorará precisión y concisión.

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

### Primero.

1. En el ejercicio de sus funciones de asesoría fiscal en su sociedad consultora Yaptonodi, SL, el señor Maté y su esposa, al cierre del ejercicio 20X15, advierten las siguientes incidencias:

- a) En la declaración-liquidación de IVA, modelo 303, correspondiente al tercer trimestre de 20X15 de la sociedad Boinaparte, SL no han incluido una serie de facturas emitidas por su proveedor Vendotodo, SL por las cuales había soportado una cuota conjunta de IVA de 2.400 euros. Además, tampoco había incluido una factura expedida a su cliente Comprotodo, SL en la que había repercutido una cuota de IVA de 1.200 euros.

El señor Maté y su esposa quieren regularizar esta situación que entienden que perjudica a su cliente.

*Se pide:*

¿Qué actuaciones deberían realizar para regularizar su situación tributaria?

- b) En la presentación de la declaración-liquidación de IVA, modelo 303, correspondiente al cuarto trimestre de 20X15 de la sociedad Boinaparte, SL, han cometido un error ya que han consignado el resultado de la misma, que era negativo, «a compensar» en lugar de «a devolver» como era su intención.

Para corregir este error el 28 de enero de 20X16 presentan una nueva declaración-liquidación en sustitución de la anterior pero consignando el importe a devolver.

Asimismo, al advertir este error en la declaración-liquidación de la entidad Boinaparte, SL revisan la declaración-liquidación de IVA, modelo 303, correspondiente

al cuarto trimestre de 20X15 de la sociedad Yaptonodi, SL que también arrojaba un resultado negativo y comprueban que han cometido el mismo error. En consecuencia, el 2 de febrero de 20X16 presentan una nueva declaración-liquidación en sustitución de la anterior pero consignando el importe a devolver.

*Se pide:*

¿Cuál debería ser la actuación de la Administración en la tramitación de las declaraciones-liquidaciones sustitutivas presentadas?

Las respuestas deberán ser razonadas y acompañarse de los fundamentos de derecho que consideren procedentes.

2. El día 15 de octubre de 20X15 le fue notificado a la sociedad Boinaparte, SL el inicio de un procedimiento de comprobación limitada. La actuación se refería al IS del ejercicio 20X14 y su alcance se limitaba a la comprobación de la debida inclusión en su declaración modelo 200 de las operaciones realizadas en el ejercicio con su cliente Comprotodo, SL.

En la correspondiente comunicación se le solicita la aportación de copia de las facturas en las que se hubiesen documentado las relaciones comerciales mantenidas por Boinaparte, SL durante el ejercicio 20X14 con su cliente Comprotodo, SL.

En atención al requerimiento efectuado por la Administración tributaria, el señor Maté y su esposa aportan la documentación solicitada y, además, para que quede claro que las facturas estaban contabilizadas y que el resultado contable obtenido se había declarado en el preceptivo modelo 200, deciden aportar la contabilidad mercantil.

La Administración tributaria procedió a examinar las facturas y la contabilidad aportada por los asesores de Boinaparte, SL comprobando que, si bien las facturas aportadas estaban incluidas debidamente en la contabilidad mercantil y que su resultado coincidía con lo declarado en el modelo 200, había dos facturas que, según los datos obrantes en las bases de datos de la Administración tributaria, no se encontraban entre las aportadas y no habían sido declaradas.

Consecuencia de lo anterior, la Administración procedió a notificar propuesta de liquidación a la sociedad Boinaparte, SL por un importe de 420 euros y, dado que sus asesores no efectuaron alegaciones en el plazo previsto en la norma y concedido al efecto, la resolución expresa conteniendo la liquidación provisional fue puesta a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada (DEH) el día 13 de abril de 20X16 cumpliendo todos los requisitos previstos en la norma aplicable.

Los representantes de Boinaparte, SL acceden a la citada notificación el 18 de abril de 20X16.

*Se pide:*

- a) ¿Ha sido correcta la actuación de la Administración tributaria en cuanto al procedimiento elegido y las actuaciones practicadas?
- b) ¿Cuándo se considera que finaliza el procedimiento de comprobación limitada?  
Y, en relación con este punto, ¿existe algún motivo por el que los asesores de Boi-naparte, SL puedan alegar la caducidad del procedimiento?

Las respuestas deberán ser razonadas y acompañarse de los fundamentos de derecho que consideren procedentes.

### **Segundo.**

El 7 de julio de 20X15 la Agencia Tributaria emite, a nombre de la sociedad limitada dedicada a la consultoría comercial de empresas de la cual el señor Maté y su esposa son partícipes, Yaptonodi, SL, un requerimiento de presentación de la autoliquidación del IVA referida al tercer trimestre (modelo 303) del año 20X11, pues no consta que la hubiera presentado, cuando de su situación censal se desprende que estaba obligado a ello. Yaptonodi, SL no ha presentado nunca el modelo 390 (declaración resumen anual de IVA).

El requerimiento mencionado en el párrafo anterior se pone a disposición de Yaptonodi, SL en su DEH el mismo 7 de julio de 20X15, al estar dicha sociedad incluida en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias desde el año 20X14, pero nadie accede a la misma en el plazo de 10 días naturales, por lo que el requerimiento se da por notificado el día 17 de julio de 20X15, por el transcurso del plazo anteriormente mencionado sin que se haya producido el acceso del interesado al contenido de la notificación en su DEH.

El 11 de enero de 20X16, ante la constatación de que, hasta esa fecha, el obligado tributario no había atendido el requerimiento mencionado en el párrafo anterior, la Agencia Tributaria decide finalizar el procedimiento anterior mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada referido al tercer trimestre de IVA del año 20X11. Dicho procedimiento se inicia con una propuesta de liquidación provisional pues, de la información suministrada a la Agencia Tributaria por terceros, se desprende que existe una serie de ventas por las que el obligado tributario debería haber repercutido e ingresado el IVA correspondiente al referido trimestre.

El mismo 11 de enero de 20X16, la Agencia Tributaria pone a disposición de Yaptonodi, SL dicha propuesta de liquidación en su DEH, dándole un plazo de 10 días hábiles para efectuar las alegaciones que estime oportunas. El señor Maté no accede a la DEH de Yaptonodi, SL hasta el 20 de enero, momento en el que conoce la propuesta. El 21 de enero, el señor Maté presenta ante la Agencia Tributaria un escrito en el que alega fundamentalmente que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria referida al tercer trimestre del IVA del año 20X11 mediante la oportuna liquidación está prescrito.

*Se pide:*

Conteste a la alegación formulada por Yaptonodi, SL fundamentando jurídicamente su respuesta.

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

**Primero.** Doña Jennifer presentó voluntariamente su declaración del IRPF del año 20X14 el 20 de agosto de 20X15, con un resultado a ingresar por importe de 43.250 euros. En ese momento, ingresó la cantidad de 3.250 euros y solicitó aplazamiento del resto, hasta el 20 de noviembre de 20X15, alegando dificultades transitorias de tesorería, pero indicando que días antes del 20 de noviembre tendría un ingreso que le permitiría afrontar el pago total de la cantidad pendiente.

En su solicitud de aplazamiento ofrece como garantía un inmueble de su propiedad, solicitando que se practique embargo preventivo sobre el mismo. Aporta documentación que justifica el pleno dominio a su favor y ninguna carga. Acompaña una valoración muy reciente en la que se fija un valor del inmueble de 53.750 euros.

**Nota:** Suponer que el interés de demora en el año 20X15 era del 6% y el legal del 5%.

*Se pide:*

- a) ¿Qué circunstancias deberían tenerse en cuenta por el órgano que tramita el aplazamiento para considerar aceptable este tipo de garantía? ¿Existiría alguna causa para rechazar este tipo de garantía? ¿Qué diferencia fundamental hay entre este tipo de medida cautelar y el resto de las contempladas en el artículo 81 de la Ley General Tributaria (LGT)?
- b) Dando por hecho que sí se considera aceptable la garantía ofrecida y se concede el aplazamiento:
  - b.1) ¿Qué acuerdos y actuaciones habría que adoptar por la Agencia Tributaria, además del propio acuerdo en el que se resuelve el aplazamiento, de forma que la garantía quedase correctamente constituida?
  - b.2) En cuanto al importe, y aceptando la valoración que aporta, ¿sería suficiente para garantizar totalmente el aplazamiento? ¿Qué cantidad debería cubrir la garantía como mínimo?
- c) Habiendo sido pagada totalmente la deuda el 20 de noviembre de 20X15, ¿habría que hacer alguna actuación posterior?, ¿habría que adoptar algún otro acuerdo?

**Segundo.** Doña Desiré, que ejerce una actividad empresarial como persona física, tiene unas deudas firmes en fase de embargo por los siguientes conceptos: liquidación por actas de IVA 20X14: 100.850 euros; sanción tributaria: 42.150 euros.

El 5 de febrero de 20X16 la Agencia Tributaria notificó a un cliente de doña Desiré una diligencia de embargo de créditos, contestando el cliente que no debía ninguna cantidad a doña Desiré. Posteriormente, se comprueba por los órganos de recaudación que el 10 de febrero siguiente el citado cliente le abonó a doña Desiré 135.600 euros por una factura emitida por esta última el 25 de enero de 20X15.

*Se pide:*

A la vista de lo anterior, conteste las siguientes preguntas:

- a) ¿Podría exigirse al cliente de doña Desiré algún tipo de responsabilidad tributaria? En caso afirmativo, indique el artículo en el que podría encajar este supuesto, qué tipo de responsabilidad sería y sucintamente el procedimiento a seguir. ¿Podría el cliente impugnar las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de hecho?
- b) ¿Cuál sería el importe de la responsabilidad que podría exigirse?
- c) ¿Qué circunstancias deberían concurrir para que la Administración tributaria adoptase además alguna medida cautelar frente al responsable?

**Tercero.** Doña Marisa Luna, profesional liberal y prima de doña Jennifer, tiene dudas sobre cómo actuar en relación con un procedimiento de apremio que la Agencia Tributaria está tramitando con ella por importe de 95.400 euros.

La Agencia Tributaria ha remitido diligencias de embargo de créditos a algunos de sus clientes, contestando positivamente uno de ellos, que ha indicado que efectivamente debe a doña Marisa 35.000 euros. Asimismo, la Agencia Tributaria ha embargado una plaza de garaje de doña Marisa.

*Se pide:*

A la vista de lo anterior, conteste las siguientes preguntas:

- a) Doña Marisa está pensando en la posibilidad de solicitar un aplazamiento del pago de su deuda y pregunta a doña Jennifer qué efectos tendría dicha solicitud en las trabas practicadas por la Agencia Tributaria sobre la plaza de garaje y sobre el crédito embargado.  
¿Qué respuesta le dará su prima?



- b) Por otro lado, una sociedad, YY, SA, de la que doña Marisa es administradora y socia única, va a recibir en los próximos días un ingreso por importe de 125.000 euros de uno de sus clientes. Doña Marisa consulta a su prima si sería posible que la Agencia Tributaria aceptase que el pago de su deuda se realizase por parte de la sociedad YY, SA.

¿Qué respuesta le dará su prima?

## **SOLUCIÓN**

### **PARTE 1.<sup>a</sup>**

#### **Primero.**

1. El artículo 216 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) dispone que son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

Del enunciado no se deduce con claridad cuál es la vía de impugnación utilizada por Desiré, una de las hijas del señor Maté. Cabrían dos posibilidades:

- 1.<sup>a</sup> Que haya iniciado el procedimiento de nulidad de pleno derecho regulado en el artículo 217 de la LGT.
- 2.<sup>a</sup> Que haya presentado un escrito proponiendo a la Administración la iniciación del procedimiento de revocación regulado en el artículo 219 de la LGT, cuya posibilidad admite el artículo 10 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, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

A pesar de lo anterior, parece más probable que se esté refiriendo al procedimiento regulado en el artículo 217 de la LGT, que es un procedimiento especial de revisión que persigue la decla-

ración de nulidad de pleno derecho de actos definitivos (excluye los actos de trámite) que hayan devenido firmes o que hayan agotado la vía administrativa. Debido precisamente a la gravedad del vicio para el que se prevé este mecanismo, no existe plazo de iniciación del procedimiento.

Sin embargo, el artículo 217 de la LGT regula una serie de supuestos tasados en los que podrá declararse la nulidad de pleno derecho de actos y resoluciones que hayan devenido firmes o que hayan agotado la vía administrativa:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

En el caso que nos ocupa, la solicitud no se basa en ninguna de las causas tasadas a que se refiere el apartado 1 del artículo 217 de la LGT, por lo que se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud formulada por la interesada, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo.

En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al ministro de Hacienda.

El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

- a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

- b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrá fin a la vía administrativa.

Si lo que hubiera pretendido es promover la iniciación del procedimiento de revocación por parte de la Administración (al entender que en la tramitación del procedimiento se ha producido indefensión a los interesados), la Administración solo queda obligada a acusar recibo del escrito, pues el procedimiento se inicia exclusivamente de oficio, tal y como dispone el artículo 10 del RGRVA, siendo competente para declarar la revocación el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

Según establece el artículo 219 de la LGT, la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.

Por lo que se refiere a la posible existencia de otras vías administrativas-judiciales para denunciar los vicios invocados, y además de instar la iniciación del procedimiento de revocación con base en la causa de indefensión, la interesada podía haber optado por presentar, en el plazo de un mes desde la finalización del procedimiento, recurso de reposición (regulado en los arts. 222 a 225 LGT), o bien directamente reclamación económico-administrativa (regulada en los arts. 235 a 238 LGT), ya que el acto es susceptible de reclamación económico-administrativa conforme a los artículos 226 y 227 de la LGT.

Dado que el procedimiento concluyó mediante liquidación provisional debidamente notificada el 30 de abril de 20X15, al no impugnarse en el plazo de un mes la liquidación provisional,

el acto devino firme y consentido, y al no concurrir las causas de nulidad de pleno derecho ni mediar supuestos habilitantes del recurso extraordinario de revisión (regulado en el art. 244 LGT), ya no son posibles otros medios de impugnación contra la liquidación.

2. Los vicios mencionados no tienen incidencia en el presente procedimiento por las siguientes razones:

- 1.<sup>a</sup> Para facilitar el acceso a la documentación examinada el día 30 de enero de 20X15 no es necesario que esté presente ni que haga la aportación el que ostenta la condición de representante de la entidad, ni tampoco es necesario un apoderamiento específico para ello. La representación orgánica equivale por previsión normativa, tal y como establece el artículo 45.2 de la LGT, a la representación legal.
- 2.<sup>a</sup> Según establece el artículo 45.2 de la LGT, en relación con la representación legal en el supuesto de personas jurídicas, serán aquellas personas que ostenten en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

El procedimiento se inició el 1 de enero de 20X15 y se dirigió a la persona que efectivamente ostentaba tal titularidad (lo cual se puso de manifiesto en la diligencia correspondiente), modificándose dicha representación a través de un documento privado entre las partes interesadas, de fecha 15 de enero de 20X15.

A estos efectos, el artículo 110.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) establece que cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones.

Por ello, al no haber sido comunicada dicha circunstancia al órgano de la Administración tributaria competente, el acto se presume válido, puesto que la fecha del documento privado no produce efectos contra terceros (en este caso, la Administración tributaria) sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio (art. 1.227 del Código Civil).

## Segundo.

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

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

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

A estos efectos, el artículo 165 de la LGT dispone que cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender, entre otros, que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

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

Por 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 presenta-

do 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.
- d) 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 el enunciado no menciona que se haya producido la *traditio*, no comenta que se haya tomado posesión del local por parte del adquirente (art. 609 del Código Civil), y tampoco que se ha producido la tradición ficticia, pues no se ha formalizado en escritura pública (art. 1.280 del Código Civil).

### Tercero.

En cuanto a los efectos jurídicos de las actuaciones y negocios realizados, las transferencias de elevadas sumas de dinero realizadas a favor del señor Maté y de Flores de Lemus, SL, además de poder dar lugar a responsabilidad penal por aplicación del tipo delictivo contenido en el artículo 257 del Código Penal (delito de alzamiento de bienes), si se prueba que se cumplen todos los elementos objetivos y subjetivos de dicho tipo, podría dar lugar a la declaración de responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.2 a) de la LGT del señor Maté y de su hija.

Por otra parte, el artículo 41.5 de la LGT establece que, con anterioridad a esta declaración de responsabilidad, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de la LGT (entre ellas, la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos), así como realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de la LGT (entre otras, la Administración tributaria puede requerir al obligado tributario para que aporte una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria).

Por lo que se refiere a la donación de los inmuebles que el señor Maté realiza a favor de su hermano, el artículo 1.378 del Código Civil regula la nulidad de actos a título gratuito en la sociedad de gananciales, disponiendo que serán nulos los actos a título gratuito de bienes de carácter ganancial si no concurre el consentimiento de ambos cónyuges.

Por lo que respecta al posible ejercicio de acciones civiles y penales, las acciones civiles que podría ejercitar la Administración en el presente supuesto serían las siguientes:

- 1.<sup>a</sup> La acción revocatoria o rescisoria o pauliana, que tiene por objeto la anulación del negocio. Hay que justificar que la intención tanto del deudor como del resto de las partes tenía el ánimo de impedir el cobro. También es requisito la subsidiariedad, es decir, que se haya intentado cobrar por todos los medios posibles (si no es así, el juez nunca rescindiría un negocio). El plazo para ejercitarla es de cuatro años. Por esta vía se ataca el propio negocio de transmisión de los bienes.
- 2.<sup>a</sup> 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 contra el señor Maté la acción penal por aplicación del tipo delictivo contenido en el artículo 257 del Código Penal (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 Código Penal (relación de bienes incompleta).

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

### Primero.

I. Las personas jurídicas, públicas o privadas, en sus relaciones con la Administración tributaria, deben actuar a través de las personas físicas que sean titulares de sus órganos de representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado. En concreto:

- La representación de sociedades mercantiles la ostenta la persona que tenga la condición de administrador, por ser titular de su órgano de representación, pudiendo

actuar ante la Administración tributaria y obligar a la sociedad. Asimismo, pueden intervenir como representantes del representante legal aquellas personas que tengan poder suficiente al efecto.

- En caso de concurso necesario (art. 40.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal), al concursado se le suspende en las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales, salvo en lo que establezca el juez.

En todo caso, debe atenderse a las normas que regulen la persona jurídica o entidad y a los estatutos debidamente aprobados y vigentes, para determinar quién puede actuar en representación de la misma.

El representante persona física debe ostentar esa representación de la persona jurídica en el mismo momento en que se produzcan las actuaciones tributarias para las que esta necesite estar representada. Por ejemplo, la condición de administrador puede ser determinante en el momento en que se haya realizado el hecho imponible para responder de las deudas de la sociedad, pero puede que deba atenderse a quien ostente dicha condición en el momento en que se realicen actuaciones inspectoras, para que pueda actuar ante los órganos de inspección en representación de la persona jurídica de que se trate.

El artículo 106.1 del RGAT regula las actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación, señalando que en el supuesto previsto en el artículo 35.7 (primer párrafo) de la LGT (conurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación), las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

Aplicando lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que las actuaciones inspectoras realizadas en el domicilio fiscal con el señor Maté, representante de la sociedad, son válidas, ya que no es necesaria la presencia del otro administrador, la señora Dolores.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 151.2 de la LGT y el artículo 173.2 del RGAT disponen que cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban realizarse las actuaciones inspectoras, el obligado tributario o su representante deberán atenderles y prestar la debida colaboración o, de no estar estos presentes, en su defecto, deberá colaborar cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares.

Con base en lo anterior, podemos decir que la manifestación del señor Maté carece de fundamento y, por lo tanto, en ningún caso las actuaciones serán consideradas nulas.

**II.** De conformidad con lo establecido en el artículo 142.2 de la LGT y en el artículo 172.2 del RGAT la Inspección, siempre que lo considere conveniente para cualquiera de sus actuaciones



nes, puede entrar en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que se desarrollen actividades o explotaciones sujetas a gravamen, existan bienes sometidos a tributación, se produzcan hechos impositivos o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

La facultad no se limita a que sea permitido el acceso, alcanzando también al reconocimiento de las fincas. Se trata fundamentalmente de una facultad instrumental para poder ejercer, a su vez, las facultades de examen de la documentación, así como la de la inspección de bienes, elementos y explotaciones.

No obstante, esta facultad de la Inspección tiene distintas intensidades, pudiéndose distinguir que medie o no consentimiento del titular:

- a) Los interesados deben permitir siempre, sin más trámite, el acceso de la Inspección durante la jornada laboral a las oficinas donde tengan la contabilidad y demás documentos y justificantes del negocio.

Se considera que el obligado tributario, o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares en cuestión, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo (art. 172.5 RGAT).

- b) En caso de falta de consentimiento, la entrada de la Inspección requiere cierta justificación documental. Consecuentemente, si no se exhibe el documento habilitante, la negativa a la entrada puede considerarse jurídicamente fundada. En concreto, se precisa:

- Autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine cuando la persona bajo cuya custodia se encuentre en los lugares mencionados se oponga a la entrada de los funcionarios de la Inspección, o cuando la entrada o reconocimiento se intenten fuera del horario usual de funcionamiento o desarrollo de la actividad o respecto a fincas o lugares donde no se desarrollen actividades de la Administración pública o de naturaleza empresarial o profesional.

La autorización, en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), debe ser firmada por el delegado o administrador de Hacienda territorialmente competente o por el director general correspondiente. En la práctica, en ocasiones, la solicitud y autorización son anteriores a la propia personación, cuando la Inspección prevé que el interesado se va a oponer y considera urgente la realización de las actuaciones. La autorización es un acto de trámite no susceptible de impugnación independiente.

En caso de oposición a la entrada, se pueden adoptar las medidas cautelares que procedan.

- Mandamiento judicial si, no mediando consentimiento del interesado, se trata del domicilio particular de cualquier español o extranjero (art. 18.2 de la Constitución española de 1978).

Cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, o efectuar registros en el mismo en el desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos, es preciso el consentimiento del obligado o en su defecto la oportuna autorización judicial.

Se trata de una cuestión que no presenta especial dificultad en materia tributaria más allá de los problemas doctrinales clásicos sobre el concepto de domicilio inviolable, o la posibilidad de atribuir esta condición a los domicilios de las personas jurídicas.

La delimitación del concepto de «domicilio constitucionalmente protegido» se ha ido produciendo de forma casuística a través de la jurisprudencia. Se entiende necesaria la concurrencia de las siguientes características:

- Ha de tratarse de un lugar separado de forma inequívoca del entorno físico exterior y de acceso restringido.
- En tal lugar ha de presentarse alguna manifestación de la intimidad o de la privacidad.

De aquí que el *domicilio constitucionalmente protegido* pueda definirse como cualquier lugar delimitado y con acceso restringido en el que permanente u ocasionalmente desarrolle su vida privada una o varias personas físicas o jurídicas, independientemente del título que justifique su permanencia.

El domicilio constitucionalmente protegido por su propia esencia es inviolable, lo que implica que no se puede acceder al mismo ni proceder a su registro sin el previo consentimiento del titular o autorización judicial. La violación del domicilio está tipificada como delito (arts. 202 a 204 del Código Penal).

En cuanto al domicilio constitucionalmente protegido de las personas jurídicas, si bien el núcleo esencial del domicilio es servir de morada a las personas físicas, el Tribunal Constitucional ha extendido esta protección a las personas jurídicas, precisando que esta protección es menor al estar fundamentada en la privacidad, en lugar de en la intimidad personal y familiar.

La más reciente doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ha venido a precisar el alcance de esta protección al afirmar: que el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio se extiende a las personas jurídicas de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional; que tal derecho fundamental no tiene un contenido idéntico al propio de las personas físicas; que en el caso debatido no bastaba la autorización del delegado especial de la AEAT, ya que donde se desarrolló la actuación fue en los despachos del domicilio social en los que se encontraban

datos, que luego resultaron esenciales para la determinación de la base imponible, razón por la que estaban protegidos constitucionalmente (art. 18.2 de la Constitución española de 1978); que no existió información suficiente para que el supuesto consentimiento tácito estuviera libre de toda mácula de error, violencia, intimidación o engaño, máxime si se tiene en cuenta la compulsión que suponía el acompañamiento de la Guardia Civil; y que la prueba obtenida fue ilícitamente usada para la determinación de las bases impositivas.

De acuerdo con todo lo anterior, podemos concluir que la entrada en el domicilio social con el consentimiento del representante de la sociedad es válida, y en caso de que fuese necesaria, disponía además de la oportuna autorización judicial.

En cuanto a la obtención de copias e incautación de documentos, el artículo 171.1 del RGAT establece que en la realización de actuaciones inspectoras se podrán examinar, entre otros, declaraciones, autoliquidaciones, contabilidad, libros registro, facturas, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Asimismo, el citado artículo, en su párrafo segundo, establece también que se podrán obtener copias en cualquier soporte de los datos, libros o documentos anteriores.

A la vista de la documentación y caja de seguridad con dinero en efectivo y lingotes de oro, se podrán adoptar medidas cautelares, conforme a los artículos 146 de la LGT y 181 del RGAT, para impedir que desaparezcan, alteren o se destruyan pruebas, consistiendo dichas medidas cautelares en el precinto, depósito o incautación.

Por lo tanto, en relación con este último extremo, la manifestación del representante carece de fundamento dado que, existiendo autorización judicial para la entrada o registro, el actuario podrá adoptar cuantas medidas cautelares estime necesarias, de conformidad con el artículo 172 del RGAT.

## Segundo.

**III.** El artículo 87.5 del RGAT dispone que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias o periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán el carácter de ingreso a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder.

En el presente supuesto, no se entenderá regularizada voluntariamente la situación tributaria, ya que se le había notificado previamente el inicio de las actuaciones de comprobación o investigación.

A estos efectos, el artículo 252 de la LGT regula la regularización voluntaria en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, disponiendo que para que se entienda que existe regularización voluntaria, y que la Administración tributaria no pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remita el expediente al Ministerio Fiscal, debe constar que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de regularización.

**IV.** El artículo 250.1 de la LGT determina que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el título VI de la LGT.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo 251 de la LGT, se procederá a practicar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentran vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Por tanto, la propuesta de liquidación vinculada al delito formalizada por la Inspección es correcta, sin que llegue a prosperar la solicitud formulada por el obligado tributario (en cuanto que únicamente se extiendan las correspondientes actas de inspección, al entender regularizada voluntariamente su situación tributaria).

Dicha propuesta de liquidación se notificará al obligado tributario, concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente a la notificación de la propuesta de liquidación.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas, en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Por tanto, podemos concluir que la liquidación administrativa previa a la denuncia que se practique no es ilegal, siempre que el órgano competente cuente con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, por considerar que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

**V.** En virtud del artículo 253.3 de la LGT, en los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos

y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de Inspección, de la siguiente forma:

- a) Una propuesta de liquidación vinculada a delito, que comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que este pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente.
- b) La propuesta de liquidación contenida en el acta, que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados con independencia de que estén o no vinculados al delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta anterior.

Con base en lo establecido en el citado artículo 253.3 de la LGT, podemos decir que los dos ajustes propuestos por la Inspección están correctamente incluidos en la propuesta vinculada al delito, sin perjuicio de que pueda practicarse una propuesta de liquidación separada, en caso de que se aprecien otros elementos a regularizar en los que no exista conducta dolosa.

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

#### Primero.

1. En cuanto a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, el artículo 13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), introduce diversas modificaciones, no tanto en las situaciones habilitantes como en las situaciones excluyentes.

La norma ha simplificado profundamente las excepciones a la deducibilidad, eliminando las siguientes relacionadas con créditos garantizados:

- a) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- b) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- c) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

Estas excepciones tenían escasa lógica, por cuanto difícilmente sería aceptable, desde el punto de vista contable, una pérdida por deterioro de estos créditos, al existir una garantía suficiente.

La otra excepción suprimida es la referente a los créditos «que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa». Estos conceptos generaban ciertas dudas y no parece que necesariamente supusiera una causa de exclusión de la deducibilidad, puesto que el mantenimiento de las relaciones comerciales, por ejemplo, puede justificar seguir prestando servicios a clientes morosos y ampliando los plazos de pago de las facturas debidas.

Se trata de una medida que simplifica la gestión de estos créditos. Al final, existen normas claras para determinar la procedencia del deterioro de un crédito y, por tanto, se elimina un concepto que puede ser difícil de gestionar.

Los tres supuestos que se mantienen como excepciones a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro son:

- a) Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía. Es una excepción que tiene escasa justificación. Si bien es cierto que las Administraciones públicas en principio son solventes, no se entiende el motivo por el que en caso de retrasarse en el pago la pérdida por deterioro no se considera deducible. Existen motivos de estricta justicia que deberían impedir este razonamiento. Así, el Estado se beneficia de su propio incumplimiento. Considerando al Estado como un todo, resulta que sí, por un lado, incumple la norma pagando en plazos superiores a los que están impuestos normativamente, por otro lado, se beneficia porque obtiene de los contribuyentes un pago de impuestos como si estos hubieran cobrado. Esta situación se ha solventado en sede del IVA, pero no se ha querido aprovechar la reforma del IS para solventar esta problemática.
- b) Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- c) Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores. En cualquier caso, estas estimaciones fiscalmente no tienen relevancia alguna, salvo para el régimen de entidades de reducida dimensión, donde se admiten con determinados requisitos (art. 104 LIS).

En consecuencia, las pérdidas por deterioro de los créditos frente a una entidad de derecho público no serán fiscalmente deducibles, salvo que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía. Ahora bien, en el caso del crédito de 21.500 euros, que es objeto de litigio por considerar la Administración que los productos recibidos son defectuosos, la pérdida por deterioro sí que será fiscalmente deducible, al ser objeto de un litigio (procedimiento judicial o arbitral) que versa sobre su existencia o cuantía.

Por lo que se refiere al crédito frente a la entidad Yonas, declarada en concurso de acreedores por auto del Juzgado de lo Mercantil número 5 de Madrid, de fecha 7 de julio de 2015,

la pérdida por deterioro de valor sí será fiscalmente deducible, siempre que Yonas no sea una entidad vinculada con Boinaparte, puesto que a la fecha de devengo del impuesto la deudora se encuentra declarada en concurso de acreedores, tal y como dispone el artículo 13.1 b) de la LIS. Cabe señalar que solo a las entidades vinculadas se les exige declaración de concurso y que se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (art. 13.2.º LIS).

Por lo que se refiere al crédito frente a un cliente cuyo vencimiento se produjo el 1 de septiembre de 20X15, la pérdida por deterioro de valor no será fiscalmente deducible, ya que no han transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación, y tampoco se dan otras de las circunstancias que el artículo 13.1 de la LIS exige para poder deducirse la pérdida por deterioro de valor:

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

Por lo que se refiere al crédito frente a una entidad vinculada declarada en concurso de acreedores pero sin apertura de la fase de liquidación, la pérdida por deterioro de valor no resulta fiscalmente deducible dado que, en virtud de lo establecido en el artículo 13.2.º de la LIS, se exige declaración de concurso y que se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

## Segundo.

2. La Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y la creación de empleo, incorporó una disposición adicional decimonovena en el 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), mediante la que creó un tipo de gravamen especial aplicable a entidades de nueva creación constituidas a partir del 1 de enero de 2013.

De acuerdo con dicha disposición adicional, en el primer periodo impositivo en que la base imponible fuese positiva y en el siguiente, estas entidades podían aplicar un tipo de gravamen del 15 % sobre la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros y un tipo de gravamen del 20 % sobre la parte de la base imponible que excediera de 300.000 euros.

La LIS conserva la escala de gravamen (15%-20%) en la disposición transitoria vigésima segunda (apdo. 1.º), para aquellas entidades constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014

Por otra parte, y en relación con las entidades constituidas a partir del 1 de enero de 2015, la LIS establece un tipo de gravamen reducido en el párrafo segundo y siguientes del apartado 1 del artículo 29, estableciendo un tipo de gravamen del 15 % para el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

Para poder aplicar el citado tipo de gravamen del 15 %, se han de cumplir los siguientes requisitos:

- 1.º La entidad debe ser de nueva creación y realizar una actividad económica.

La norma mantiene en similares términos las cautelas previstas en la anterior regulación del TRLIS. Así, se establece que no tendrán la consideración de entidades de nueva creación las que formen parte de un grupo de sociedades según el artículo 42 del Código de Comercio, independientemente de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Asimismo, no se entenderá iniciada una actividad económica cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que se hubiera realizado previamente dicha actividad por alguna persona o entidad con la que exista vinculación a los efectos del artículo 18 de la LIS, siendo transmitida dicha actividad, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
  - c) Que se hubiera ejercido la actividad económica durante el año anterior a la constitución de la entidad por una persona física que tenga una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 %.
- 2.º Como novedad, se precisa que la entidad no puede tener la consideración de sociedad patrimonial en los términos del artículo 5.2 de la LIS.

En el caso de la sociedad Yrella, constituida en 20X15 por Boinaparte como socio con un porcentaje de participación del 91 %, no resulta aplicable el tipo de gravamen reducido del 15 % porque forma parte de un grupo de sociedades, de acuerdo con el artículo 42.2 del Código de Comercio, según el cual existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, posea la mayoría de los derechos de voto de otra sociedad, que se calificará como dependiente.

En el caso de la sociedad Okon, SL, si bien una hija de la familia había desarrollado durante el año anterior (20X14) la misma actividad que constituye el objeto social de Okon, SL (comercialización de tutoriales por internet), el porcentaje de participación de dicha hija en el capital social de Okon, SL no es superior al



50%, por lo que no se da la exclusión del tipo de gravamen reducido previsto en la letra b) del artículo 29.1 de la LIS.

Sin perjuicio de lo anterior, procede analizar si se da la exclusión del tipo de gravamen reducido previsto en la letra a) del artículo 29.1 de la LIS. La hija de la familia es una persona vinculada con Okon, SL, en virtud de lo establecido en el artículo 18 a) de la LIS. Además, la actividad desarrollada por la hija de la familia es la misma que la que desarrolla Okon, SL. Por tanto, si la actividad de Okon, SL ha sido transmitida por la hija de la familia, por cualquier título, no se entenderá iniciada una actividad económica, en la medida en que dicha actividad ya ha sido realizada en sede de la hija.

No obstante, si la actividad realizada por Okon, SL no es la misma que la realizada por la hija de la familia, sino una actividad que se desarrolla conjuntamente con el inversor francés (el otro socio), sin que haya habido transmisión del negocio realizado por la hija de la familia, se podrá entender iniciada una actividad económica, tal y como concluye la contestación a la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0621/2014, de 7 de marzo (NFC050649).

### Tercero.

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

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

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

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

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

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

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

El incremento de los fondos propios, es decir, la base de la 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 enumera 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...).

En el supuesto planteado, el incremento de fondos propios a efectos de la reducción del artículo 25 de la LIS asciende a 17.500 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

Fondos propios 31-12-20X15 .....	39.500 euros
Fondos propios 01-01-20X15 .....	22.000 euros
Incremento de fondos propios (39.500 – 22.000) .....	17.500 euros
Importe de la reducción por reserva de capitalización (10% × 17.500) ..	1.750 euros

No obstante, en el ejercicio 20X15 solo se pueden aplicar 200 euros, que es el límite del 10% de la base imponible previa (10% × 2.000). El exceso (1.550 €) se podrá aplicar en los periodos impositivos 20X16 y 20X17, respetando el mismo límite y conjuntamente con la reducción que se genere en estos periodos impositivos.

**PARTE 4.<sup>a</sup>**

Por lo que se refiere a la adquisición de una partida de boinas a un mayorista francés, el artículo 13 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dispone que estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 16 de la LIVA establece que se consideran operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso, entre otras, la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde

otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

En el caso que nos ocupa, cuando el mayorista francés ordena el traslado de los bienes desde Francia al territorio de aplicación del impuesto, depositándolos en el almacén que había alquilado a las afueras de Burgos el mes anterior, está afectando dichos bienes a sus necesidades en el citado territorio. Por tanto, se trata de una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes que tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto y que, en consecuencia, se halla sujeta al mismo.

El mayorista francés es el sujeto pasivo de dicha operación, de acuerdo con el artículo 85 de la LIVA, según el cual en las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de la LIVA.

En segundo lugar, en el territorio de aplicación del impuesto se produce una entrega de bienes por parte del mayorista francés a Boinaparte, SL. En este sentido, el artículo 4 de la LIVA establece que estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Las entregas de bienes se definen en el artículo 8.Uno de la LIVA como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

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

- 1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.
- 2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, entre otros supuestos, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

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

El apartado 3 del artículo 69 de la LIVA establece que, a efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

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

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de las Sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhol (NFJ000101); de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting (NFJ004368); de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV (NFJ005724); de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S (NFJ005197), y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg (NFJ026006).

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, cuyo artículo 53.1 dispone que para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga.

En particular, el referido artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE dispone que a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en

que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro.
- b) Que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.

La determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del citado Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011. El artículo 53.2 de esta norma establece que cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

Por su parte, el artículo 54 del citado Reglamento de ejecución establece que cuando un sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE no será de aplicación, intervenga o no tal sede en la entrega de bienes o la prestación de servicios que efectúe en ese Estado miembro.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, cabe concluir que el mayorista francés no posee un establecimiento permanente y, en consecuencia, no está establecido en el territorio de aplicación del IVA español, por lo que será el cliente español (Boinaparte, SL) quien tenga la consideración de sujeto pasivo en esta segunda operación, y deberá ingresar el impuesto incluyendo la misma en la declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca el devengo [art. 84.Uno.2.º a) LIVA].

De este modo, el mayorista francés no debe repercutir el impuesto en factura al destinatario de las operaciones mencionadas.

Por último, del enunciado parece deducirse que el mayorista francés solo realiza en el territorio de aplicación del impuesto las operaciones descritas anteriormente, lo que implicaría que en las entregas de bienes realizadas por el mayorista francés en el territorio de aplicación del impuesto el sujeto pasivo resulta ser el destinatario de las correspondientes operaciones.

Si así fuera, el mayorista francés cumpliría con los requisitos establecidos en el artículo 119 de la LIVA, y tendría derecho a la devolución del impuesto soportado en el territorio de aplicación del mismo. Esto implicaría que la operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de la que el mayorista francés es sujeto pasivo resultaría exenta, conforme a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 26 de la LIVA, según el cual estarán exentas del IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de la LIVA, el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

Por lo que se refiere al cumplimiento de obligaciones formales, el artículo 25 del RGAT establece que, a efectos del IVA, para las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias a las que se refiere el apartado 2, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en el RGAT, al que se antepondrá el prefijo ES.

Dicho número se asignará cuando se solicite por el interesado la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en la forma prevista para la declaración de alta o modificación de datos censales. La AEAT podrá denegar la asignación de este número en los supuestos comprendidos en los artículos 24.1 y 146.1 b) de este reglamento. Si la AEAT no hubiera resuelto en un plazo de tres meses, podrá considerarse denegada la asignación del número solicitado.

El número de identificación fiscal a que se refieren los párrafos anteriores se asignará, entre otras personas o entidades, a los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.

No obstante lo anterior, no se asignará el número de identificación específico a efectos del IVA a las siguientes personas o entidades:

- a) Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no atribuyan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto o que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dichas personas no estén sujetas al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA.
- b) Las indicadas en la letra anterior y las que no actúen como empresarios o profesionales, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

- c) Las comprendidas en el artículo 5.Uno e) de la LIVA.
- d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA, que realicen en dicho territorio exclusivamente operaciones por las cuales no sean sujetos pasivos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno, números 2.º, 3.º y 4.º de la LIVA.
- e) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA que realicen en el mismo exclusivamente las adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes a las que se refiere el artículo 26.Tres de la LIVA.

Dado que el mayorista francés realiza en el territorio de aplicación del impuesto operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas, aunque exentas, deberá solicitar el número de identificación fiscal a efectos del impuesto de acuerdo con el artículo 25.2 del RGAT.

Por lo que se refiere a la concesión de un préstamo por parte del señor Maté y su esposa a Boinaparte, SL (el señor Maté y su esposa son socios de la entidad), quedando este formalizado mediante documento privado, al ser particulares los prestamistas (no son empresarios o profesionales a efectos del IVA, en los términos establecidos en el art. 5 LIVA), la operación no está sujeta al IVA, sino al ITP y AJD, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), en virtud del artículo 7.1 b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD), si bien está exenta en virtud del artículo 45.1.B.15.º del TRLITP y AJD, que declara exentos los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten.

El sujeto pasivo es, a título de contribuyente, el prestatario, tal y como establece el artículo 8 d) del TRLITP y AJD. Siendo responsable subsidiario el prestamista si percibiera total o parcialmente los intereses o el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto (art. 9 TRLITP y AJD).

El devengo de la operación se produce el 25 de enero de 20X16, tal y como dispone el artículo 49.1 a) del TRLITP y AJD.

Con independencia de que la operación esté exenta, el sujeto pasivo debe presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria la autoliquidación del impuesto extendida en el modelo de impreso de declaración-liquidación especialmente aprobado al efecto por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y a la misma se acompañará el documento privado del préstamo, por duplicado, original y copia, junto con el impreso de declaración-liquidación [art. 101.1 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD (RITP y AJD)].

Existe un plazo de 30 días hábiles, a contar desde el momento en que se causa el acto o contrato, para presentar la declaración-liquidación y el documento privado (art. 102.1 RITP y AJD).

Por otra parte, la falta de formalización del préstamo en escritura pública impide la sujeción a la modalidad de AJD (documentos notariales) del ITP y AJD. De todas formas, si el préstamo estuviese formalizado en escritura pública, no se devengaría la cuota variable de documentos notariales, regulada en el artículo 31 del TRLITP y AJD, al ser incompatible con la modalidad TPO, tal y como dispone el artículo 1.3 del TRLITP y AJD.

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

El artículo 8.Dos.1.º de la LIVA califica como entrega de bien las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción (o rehabilitación) de una edificación cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40% de la base imponible (el enunciado del supuesto indica que el coste de los materiales representa más del 60% del coste de la ejecución).

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

Por lo tanto, la ejecución de obra para la construcción de una edificación de viviendas destinadas a la venta es una operación sujeta y no exenta. Boinaparte, SL, como promotor, realizará posteriormente la primera entrega de las viviendas terminadas, que también estará sujeta y no exenta del IVA.

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

El sujeto pasivo de la ejecución de obra es el destinatario de la operación sujeta al IVA, es decir, Boinaparte, SL, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º f) de la LIVA, que dispone que serán sujetos



pasivos de las entregas de bienes los destinatarios de las mismas, entre otros casos, cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

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

Por lo que se refiere a la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la LIVA, estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. El enunciado del supuesto indica que el precio cerrado de la construcción completa asciende a 1.500.000 euros, por lo que dicho importe es la base imponible.

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

La cuota tributaria, por consiguiente, ascenderá a 150.000 euros ( $1.500.000 \times 10\%$ ).

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

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

Por todo ello, la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras, en cuanto aquella, en principio, no determina que se cumplan las

condiciones requeridas en la LIVA, no determinará, por sí misma, el devengo del impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes, por no haber transmisión del poder de disposición, tal y como esta se configura en el impuesto. No obstante, la puesta a disposición de las obras puede producirse parcialmente cuando el dueño se apropie de las obras a medida que el contratista las realiza o bien cuando se emitan certificaciones de obra mediante las cuales se ponga a disposición del dueño de la obra la parte de la obra certificada («fase completa y terminada de la misma»). En este mismo sentido se manifiesta el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de marzo de 2001, rec. núm. 9464/1995 (NFC010413).

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

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

Como Construcciones AZ, SL emite una certificación de obra el 15 de marzo de 20X16, que cobra este mismo día, se entiende devengado el 15 de marzo de 20X16 el IVA correspondiente a este pago anticipado. La base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, tal y como dispone el artículo 78.Uno de la LIVA. No obstante, no se incluyen en la base imponible las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, tal y como dispone el artículo 78.Tres de la LIVA.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 100.000 euros (61.000 € de materiales y 39.000 € de mano de obra), siendo el tipo impositivo del 10% (de conformidad con el art. 91.Uno.3.1.º LIVA), por lo que la cuota tributaria ascenderá a 10.000 euros.

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

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC), cometen delito de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT que, entre otros supuestos, importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 150.000 euros.

Por otra parte, el artículo 11.1 de la LORC dispone que incurrirán en infracción administrativa de contrabando las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 de la LGT que, entre otros supuestos, importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea inferior a 150.000 euros.

Dado que el valor de las mercancías descubiertas por la Agencia Tributaria (100.000 €) es inferior a 150.000 euros, la conducta no es constitutiva de delito de contrabando, sino de infracción administrativa de contrabando.

De acuerdo con el artículo 11.2 b) de la LORC, la infracción administrativa de contrabando se clasificará como grave, ya que el valor de las mercancías objeto de la misma está entre 37.500 y 112.500 euros. Los responsables de las infracciones administrativas de contrabando serán sancionados con multa pecuniaria proporcional al valor de los bienes, de entre el 150% y el 250%, tal y como dispone el artículo 12.1 de la LORC.

Por otra parte, el artículo 12 bis de la LORC regula los criterios de graduación de las sanciones, disponiendo que las sanciones por infracciones administrativas de contrabando se graduarán atendiendo, entre otros criterios, a la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de los órganos competentes para el descubrimiento y persecución de las infracciones administrativas de contrabando o de los órganos competentes para la iniciación del procedimiento sancionador por estas infracciones.

A estos efectos, el artículo 11.4 de la LORC dispone que constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa, entre otras, las siguientes conductas de las personas investigadas, del presunto infractor o de la persona sancionada:

«d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a las autoridades, funcionarios o fuerzas o el reconocimiento de medios de transporte, locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con la investigación del contrabando, la tramitación del expediente o la ejecución de la sanción de cierre de establecimiento o suspensión del ejercicio de la actividad.

e) Las coacciones a las autoridades, funcionarios y fuerzas en el ejercicio de las funciones previstas en esta ley».

En el caso que nos ocupa, dado que los responsables de XM, SL impidieron la entrada y coaccionaron a los funcionarios de la Agencia Tributaria, la sanción por infracción administrativa de contrabando se graduará atendiendo a dicho criterio de graduación.

El artículo 12 bis.3 de la LORC establece que reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación. A estos efectos, el artículo 8.2 a) del Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el título II de la LORC, dispone que la sanción pecuniaria por infracción grave se incrementará entre 30 y 40 puntos porcentuales.

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

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

- 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.

De los datos del enunciado se desprende que el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas asciende a 49.000 euros (50.000 € menos el descuento por pronto-pago del 2% sobre dicha cantidad).

Los incoterms (términos internacionales de comercio) son términos, de tres letras cada uno, que reflejan las normas de aceptación voluntaria por las dos partes –compradora y vendedora–, acerca de las condiciones de entrega de las mercancías y/o productos. Se usan para aclarar los costes de las transacciones comerciales internacionales, delimitando las responsabilidades entre el comprador y el vendedor, y reflejan la práctica actual en el transporte internacional de mercancías. El objetivo fundamental de los mismos consiste en establecer criterios definidos sobre la distribución de los gastos y la transmisión de los riesgos entre la parte compradora y la parte vendedora en un contrato de compraventa internacional.

En general, la exportación es responsabilidad del vendedor. Solo existe un incoterm sin despacho aduanero de exportación: EXW (*ex works*, en fábrica), donde el comprador es responsable de la exportación y suele contratar los servicios de un transitario o un agente de aduanas en el país de expedición de la mercancía, que gestione la exportación. Los restantes incoterms son «con despacho», es decir, la exportación es responsabilidad del vendedor, que algunas veces se ocupa también de la importación en el país de destino.

El incoterm *ex works* significa que el vendedor pone la mercancía a disposición del comprador en sus propias instalaciones, y todos los gastos a partir de ese momento son por cuenta del comprador.

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

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

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

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

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

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

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

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

De conformidad con lo establecido en el artículo 72 del CAU, no formarán parte del valor en aduana la comisión de compra a su agente, así como el gasto de transporte de las mercaderías, desde la frontera comunitaria hasta el almacén. Ahora bien, dado que la importación se habrá realizado en condiciones *ex works*, entendemos que el precio efectivamente pagado o por pagar no incluye dichos conceptos, por lo que no procede restarlos.

De todo lo anterior se deduce que el valor en aduana asciende a 49.400 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Precio efectivamente pagado o por pagar .....	49.000 euros
+ Ajuste embalajes [art. 71.1 a) iii) CAU] .....	+200 euros
+ Ajuste transporte y seguro [art. 71.1 e) CAU] .....	+200 euros <sup>1</sup>
Valor en aduana .....	49.400 euros

3. En este supuesto se realiza el hecho imponible del impuesto especial sobre la electricidad: suministro de energía eléctrica a una entidad que lo adquiere para su propio consumo, tal y como dispone el artículo 92.1 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE).

El devengo, de acuerdo con el artículo 95 a) de la LIE, tiene lugar cuando sea exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación.

El contribuyente es la empresa Comercializadora Eléctrica, SA [art. 96.1 a) LIE].

Además, sería contribuyente, por el suministro de electricidad realizado al amparo de una reducción de la base imponible, el cliente Aires Líquidos, SA, por la cantidad de electricidad recibida sin la correcta repercusión del impuesto por no haber comunicado a Comercializadora Eléctrica, SA los datos exactos de la regularización en los plazos y términos establecidos reglamentariamente (art. 96.3 LIE).

La base imponible será la que se habría determinado a efectos del IVA, excluidas las cuotas del propio impuesto sobre la electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del IVA entre personas no vinculadas (art. 97 LIE).

Por lo que se refiere a la base liquidable, en el suministro efectuado a Aires Líquidos, SA, hay una reducción del 85% de la base imponible del suministro, ya que la electricidad consumida representa más del 50% del coste de un producto [art. 98 d) LIE].

En el suministro efectuado a Granja Porcina, habría una reducción del 85% de la base imponible en caso de que la electricidad se utilizase para el riego agrícola.

El tipo impositivo, de acuerdo con el artículo 99 de la LIE, ascenderá al 5,11269632%, sin que pueda ser inferior a 0,50 euros/Mwh en el caso de Aires Líquidos, SA (usos industriales) y 1,00 euros/Mwh en el caso de la Granja Porcina (otros usos).

<sup>1</sup> Gastos de transporte hasta el lugar por donde se introducen las mercancías en el territorio aduanero de la Unión: 1.000 euros × (280 km/1.400 km) = 200 euros.

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

**Primero.** La renta derivada de la transmisión del bien inmueble se califica, a efectos del IRPF, como una ganancia o pérdida patrimonial, ya que, de conformidad con lo establecido en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF), se trata de una variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesto de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, sin que la LIRPF lo califique como rendimiento.

Por lo que se refiere a la individualización de dicha renta, el artículo 11 de la LIRPF establece que las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial sean comunes a ambos cónyuges se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

El enunciado del supuesto indica que doña Dolores Fuertes adquirió la vivienda a título lucrativo, por herencia de su padre, por lo que se trata de un bien privativo de doña Dolores, tal y como dispone el artículo 1.346 del Código Civil. Por tanto, la ganancia o pérdida patrimonial será imputable a doña Dolores Fuertes.

Por lo que se refiere a la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial, el artículo 34 de la LIRPF establece que, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial es la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

El artículo 35 de la LIRPF dispone que el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.



El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo anterior, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

Por su parte, el artículo 36 de la LIRPF dispone que cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo 35 de la LIRPF, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Aplicando lo anteriormente expuesto, el valor de adquisición ascenderá a 220.000 euros (200.000 + 20.000), mientras que el valor de transmisión ascenderá a 472.800 euros (500.000 – 25.000 – 2.200). Cabe señalar que no procede deducir, para el cálculo del valor de transmisión, los 30.000 euros del ITP y AJD, ya que el sujeto pasivo de este impuesto, a título de contribuyente, es el adquirente del bien inmueble, tal y como disponen los artículos 8 y 29 del TRLITP y AJD.

Por lo tanto, la ganancia de patrimonio obtenida por doña Dolores Fuertes ascenderá a 252.800 euros (472.800 – 220.000).

Por otra parte, la disposición transitoria novena de la LIRPF (en la redacción dada por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias) regula un régimen transitorio aplicable a las ganancias de patrimonio derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, consistente en aplicar unos coeficientes reductores, llamados «coeficientes de abatimiento», a la ganancia de patrimonio obtenida.

Cabe señalar, a este respecto, que durante una importante parte de la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014, el proyecto de ley recogía la derogación de la referida disposición transitoria novena de la LIRPF y, con ella, la desaparición de los coeficientes de abatimiento. Sin embargo, la Ley 26/2014 finalmente publicada en el BOE mantuvo esta disposición transitoria, pero introduciendo una relevante modificación que se detalla a continuación.

En particular, la nueva redacción de la disposición transitoria novena permite la aplicación del régimen de abatimiento que venía aplicándose hasta la fecha (que no se modifica), si bien únicamente por el importe proporcional que se corresponda con un valor de transmisión de hasta 400.000 euros, estableciéndose un esquema similar al recogido en la disposición transitoria cuarta.

De esta manera, se reconoce a cada contribuyente una franquicia (un «límite vital») de 400.000 euros de valor de transmisión, que puede ser consumido en relación con transmisiones de elementos patrimoniales no afectos que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2015. Por tanto, las ganancias patrimoniales asociadas a estas operaciones podrán aplicar la reducción en la parte que corresponda a un valor de transmisión de hasta 400.000 euros.

La aplicación práctica de la norma se configura de la siguiente manera:

- 1.º El periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente sigue haciendo referencia al número de años, redondeados por exceso, que hayan transcurrido desde la fecha de adquisición del elemento patrimonial y el 31 de diciembre de 1996.
- 2.º Los coeficientes aplicables a cada tipo de elemento patrimonial (11,11 % en caso de bienes inmuebles, 25 % en caso de acciones cotizadas y 14,28 % en el resto de los casos) también se mantienen, y siguen aplicándose en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996 que exceda de dos.
- 3.º El criterio de cálculo de la parte de ganancia patrimonial susceptible de reducción no se ve modificado, de manera que deberá seguir atendiéndose al valor a efectos del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2005, en relación con valores admitidos a negociación y participaciones en instituciones de inversión colectiva, mientras que en el resto de los casos seguirá procediendo la linealización por días.
- 4.º Ahora bien, la modificación operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece un «contador personal» de valores de transmisión correspondientes a ganancias patrimoniales respecto de las cuales ya se haya aplicado la reducción recogida en la norma desde el 1 de enero de 2015, el cual debe ser tenido en cuenta en el momento de evaluar la posibilidad de que la reducción sea aplicada a una ganancia patrimonial concreta.
- 5.º Así, si el importe que refleja este contador más el importe del valor de transmisión de la ganancia patrimonial en concreto no alcanza el importe de 400.000 euros, se permite la aplicación del régimen de abatimiento correspondiente.
- 6.º Si esta suma arroja un importe superior a 400.000 euros, pero el contador aún no ha alcanzado este importe, la franquicia aún disponible permitirá aplicar parcialmente (según corresponda proporcionalmente) el régimen de abatimiento que corresponda.
- 7.º Una vez que el contador de ganancias patrimoniales a las que se ha aplicado el régimen de la disposición transitoria novena supera 400.000 euros en términos de valor de transmisión, ya no es posible aplicar la reducción de esta norma.

El cuadro que se indica a continuación resume los criterios expuestos:

Variables a considerar
Importe del <b>valor de transmisión</b> de la ganancia patrimonial respecto de la que se plantea la posibilidad de aplicar el régimen de la disposición transitoria novena (A)
Importe del <b>valor de transmisión</b> de ganancias patrimoniales, obtenidas después de 1 de enero de 2015, a las que se les haya aplicado el régimen de la disposición transitoria novena (B)

Escenario	Consecuencia
Si $A + B < 400.000 \text{ €}$	Aplicación <b>íntegra</b> del régimen de la disposición transitoria novena
Si $A + B < 400.000 \text{ €}$ , pero $B < 400.000 \text{ €}$	Aplicación <b>proporcional</b> de la disposición transitoria novena, según la fórmula: $(400.000 - B)/A$
Si $B > 400.000 \text{ €}$	<b>No aplicación</b> de la disposición transitoria novena

En particular, la aplicación proporcional del régimen de la disposición transitoria novena consiste en aplicar dicho régimen a la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a la parte de valor de transmisión que sumado a B no supere 400.000 euros. Es decir, se aplica el régimen de los coeficientes de abatimiento a la parte de ganancia patrimonial que proporcionalmente se corresponda con la proporción que represente la franquicia todavía disponible sobre el valor de transmisión.

Dicho tratamiento resulta aplicable tanto en el caso de una única transmisión patrimonial cuyo importe sea superior a 400.000 euros, como en el caso de sucesivas transmisiones de elementos en relación con las cuales, en una de ellas, se supera el umbral de 400.000 euros. En ambos supuestos, debe atenderse al importe acumulada hasta la fecha de valores de transmisión correspondientes a ganancias patrimoniales a las que se haya aplicado la disposición transitoria novena desde el 1 de enero de 2015 (variable B).

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el cálculo de la ganancia patrimonial reducida, tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento de la disposición transitoria novena de la LIRPF, a incluir en la base imponible del ahorro, obedece al siguiente cálculo:

Fecha de adquisición <sup>(1)</sup> .....	20-01-19X90
Coste de adquisición .....	220.000
Fecha de transmisión .....	30-06-20X15
Valor de transmisión (A) .....	472.800
Ganancia patrimonial .....	252.800
Valor de transmisión de ganancias patrimoniales posteriores a 01-01-2015 con aplicación de disposición transitoria novena (B) .....	-
$A + B > 400.000 \rightarrow$ Aplicación proporcional de la disposición transitoria novena, según la fórmula: $(400.000 - B)/A$ .....	472.800
.../...	

.../...

- (1) El artículo 440 del Código Civil regula la adquisición de bienes hereditario, disponiendo que la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia.  
 Por lo tanto, la fecha de adquisición (por herencia) del inmueble es el 20 de enero de 19X90, dado que al aceptar la herencia se entiende que se es dueño desde el fallecimiento.

Número de años hasta el 31-12-19X94 (redondeado por exceso) .....	5
Porcentaje correspondiente (bienes inmuebles) .....	11,11 %

Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-20X6 <sup>(1)</sup> .....	158.993,03
Proporción aplicable a la ganancia patrimonial <sup>(2)</sup> (400.000/472.800) .....	84,602369 %
Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-20X6 susceptible de aplicar coeficientes de abatimiento (158.993,03 × 84,602369 %) .....	134.511,87
Reducción por aplicación de coeficientes de abatimiento (134.511,87 × 11,11 % × 5)	74.721,34
Ganancia patrimonial reducida tras la aplicación de los coeficientes de abatimiento, a incluir en la base imponible del ahorro (252.800 – 74.721,34) .....	178.078,66

- (1) A los efectos de determinar la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 20X6, se toma de la ganancia patrimonial obtenida (252.800 €) la parte proporcional que corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 20X6:

Días comprendidos entre el 20-01-19X90 y el 19-01-20X6 .....	5.844 días
Días comprendidos entre el 20-01-19X90 y el 30-06-20X15 .....	9.293 días
Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-20X6 (252.800 × 5.844/9.293) .....	158.993,03 €

- (2) Solo se puede reducir la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 20X6 y que corresponda proporcionalmente a la parte del valor de transmisión que no supere los 400.000 euros.

**Segundo.** Por lo que se refiere al tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos satisfechas por don Ernesto Maté, cabe señalar que la reforma de los artículos 64 y 75 de la LIRPF, que regulan especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos, viene a establecer la incompatibilidad entre la aplicación de las especialidades previstas por estas normas en supuestos de pago de anualidades por alimentos a favor de los hijos y la aplicación del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF.

Asimismo, resuelve la citada incompatibilidad a favor de la aplicación de este último de manera que tan solo aquellos contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y que no tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes podrán

aplicar las especialidades previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF. En definitiva, a partir del 1 de enero de 2015, no existirá opción entre ambos beneficios fiscales para el contribuyente sino que, de proceder el mínimo por descendientes, deberá aplicar necesariamente este en detrimento de las especialidades antes citadas.

En ambos artículos, el nuevo redactado dispone que «Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley...».

En suma, conforme al nuevo texto legal, la aplicación de las especialidades en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos que prevé la ley del impuesto exigirá:

- a) Que las anualidades por alimentos se hayan satisfecho efectivamente en el periodo impositivo.
- b) Que las anualidades por alimentos hayan sido fijadas por decisión judicial.
- c) Que su importe sea inferior al de la base liquidable general.
- d) Que el contribuyente no tenga derecho a aplicar el mínimo por descendientes por esos mismos hijos.

Recordemos que, a diferencia de los alimentos pagados al cónyuge, aquellos que los padres abonan a los hijos no pueden reducir la base imponible del IRPF del pagador (art. 55 LIRPF). Correlativamente, se trata de una renta exenta del IRPF para los hijos, tal y como establece el artículo 7 k) de la LIRPF.

No obstante, la LIRPF regula, en los artículos 64 y 75, un tratamiento particular para estas cantidades fijadas en sentencia judicial al permitir computarlas separadamente del resto de la base imponible del pagador y minorar así la progresividad del impuesto.

Por otro lado, en relación con el mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, la Dirección General de Tributos, en las Consultas vinculantes V1682/2006, de 10 de agosto (NFC023418); V1170/2010, de 31 de mayo (NFC038331), y V2283/2013, de 10 de julio (NFC048761), entre varias otras, viene entendiendo que solo puede aplicar el mínimo por descendientes el progenitor que tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre), al tratarse del progenitor que convive con ellos.

Así es que, bajo la redacción anterior, el solapamiento entre ambos beneficios fiscales solo podía producirse en los supuestos de custodia compartida, en los que el mínimo por descendiente se prorratea al 50%, por convivir el menor con ambos progenitores y con independencia de con quién estuviera conviviendo efectivamente el menor a la fecha de devengo del impuesto. Así, si el progenitor con custodia compartida sobre el menor igualmente abonaba alimentos a este por decisión judicial (por ejemplo, mediante transferencia de estas cantidades a una cuenta de titula-

ridad del otro progenitor), cabía la aplicación simultánea del mínimo por descendientes (al 50%) del artículo 58 de la LIRPF y de las especialidades de los artículos 64 y 75 de la LIRPF.

Bajo la redacción anterior de los artículos 64 y 75 de la LIRPF, la Dirección General de Tributos concluyó por primera vez en fecha 26 de abril de 2012 [Consulta vinculante V0909/2012, de 26 de abril (NFC044349)] que ambos beneficios fiscales eran incompatibles y, más aún, que solo cabía aplicar el mínimo por descendientes prorrateado al 50%, sin que pudiera aplicarse beneficio fiscal alguno por los alimentos pagados a los hijos en caso de custodia compartida. Este nuevo criterio de la Dirección General de Tributos dio lugar a un sinnúmero de procedimientos de comprobación por los órganos de gestión tributaria, reclamando la cuota resultante derivada de inaplicar los artículos 64 y 75 de la LIRPF a los contribuyentes con custodia compartida en todos los ejercicios abiertos a comprobación.

Posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, de fecha 11 de septiembre de 2014, R. G. 3654/2014 (NFJ055272), ha zanjado esta cuestión estableciendo que, bajo la redacción de la LIRPF vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, el mínimo por descendientes y las especialidades previstas en los artículos 64 y 75 de la LIRPF pueden aplicarse a la vez si se dan los requisitos para cada uno de ellos y no son de modo alguno incompatibles.

En este sentido, cabe mencionar que el artículo 85 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), relativo a la cuota de retención, ha sido modificado por el Real Decreto 1003/2014, para adaptar su contenido a la reforma de los artículos 64 y 75 de la LIRPF, esto es, la incompatibilidad expresa entre la aplicación de las especialidades previstas por estas normas en supuestos de pago de anualidades por alimentos a favor de los hijos y la aplicación del mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF.

Asimismo, se ha modificado el artículo 87.2 del RIRPF, en el que se prevé como uno de los supuestos en los que debe regularizarse el tipo de retención «Cuando por resolución judicial el percceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge o anualidades por alimentos en favor de los hijos sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención».

Por último, los nuevos artículos 64 y 75 de la LIRPF elevan el importe del mínimo personal y familiar cuando resulten aplicables las especialidades por alimentos, que se incrementará, a partir de 1 de enero de 2015, en 1.980 euros frente a los 1.600 euros anteriores. El RIRPF (art. 85) también se ha modificado para incrementar dicho importe en 1.980 euros.

En el caso que nos ocupa, la guarda y custodia de los hijos es compartida por don Ernesto y su exmujer, por lo que don Ernesto tiene derecho a aplicar el mínimo por descendientes del artículo 58 de la LIRPF y, por tanto, no podrá aplicar el régimen especial de determinación de la cuota íntegra, siempre que se cumplan todos los requisitos para aplicar el mínimo por descendientes.

Por lo que se refiere al pago de la anualidad de diciembre 20X15 en el mes de febrero 20X16, de conformidad con lo establecido en la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1570/2014, de 13 de junio (NFC051326), el periodo impositivo en el que inciden las anualidades por alimentos fijadas judicialmente a favor de los hijos será en el que las mismas se satisfagan (es decir, el periodo impositivo 20X16), si bien en este caso no resulta aplicable el régimen especial de determinación de la cuota íntegra.

Por otra parte, por lo que se refiere a la inversión realizada en el Plan de Ahorro a Largo Plazo (PALP) cabe señalar que, con el ánimo de fomentar fiscalmente el ahorro a largo plazo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha regulado unos nuevos instrumentos jurídicos denominados Planes de Ahorro a Largo Plazo, cuya regulación se encuentra en la nueva letra ñ) del artículo 7, la nueva letra e) de la disposición adicional decimotercera y la nueva disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

Los PALP se configuran como instrumentos de ahorro en los que el contribuyente puede aportar hasta un máximo de 5.000 euros anuales con la ventaja fiscal de que los rendimientos del capital mobiliario que se generen estarán exentos de gravamen siempre que el importe del capital y la rentabilidad acumulada se perciba en forma de capital y el contribuyente no realice disposición alguna de su inversión, total o parcialmente, antes de finalizar el plazo de cinco años desde la fecha de contratación.

Por lo que se refiere a la instrumentación jurídica, los recursos económicos aportados a los PALP deben configurarse bajo uno de los siguientes contratos:

- a) Seguros de vida individuales, los cuales recibirán la denominación de Seguros de Vida Individuales a Largo Plazo (SIALP).
- b) Contratos bancarios de depósito o contratos financieros atípicos, integrados en una cuenta bancaria que recibirá la denominación de Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP).

Por lo que se refiere a las principales características y requisitos comunes a todos los PALP, el apartado 1 de la nueva disposición adicional vigésima sexta establece los requisitos y principales características que deben cumplir estos nuevos productos de ahorro a largo plazo:

- a) Un contribuyente solo puede ser titular de forma simultánea de un PALP.
- b) Las aportaciones anuales no podrán exceder de 5.000 euros en ninguno de los ejercicios de vigencia del PALP, y no otorgan ventaja fiscal alguna al contribuyente en el periodo impositivo en que se realicen.
- c) La apertura del PALP se producirá cuando tenga lugar el pago de la primera prima de seguro de vida o cuando se realice la primera aportación al contrato de depósito o al contrato financiero atípico.

- d) La extinción del PALP se producirá cuando se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias: que se realice una disposición anticipada antes del transcurso del plazo de cinco años o bien que se realice una inversión cuya cuantía exceda del límite máximo anual de 5.000 euros.
- e) La percepción de los derechos económicos del PALP únicamente podrá realizarse en forma de capital (pago único).
- f) La entidad aseguradora o la entidad de crédito con quienes se formalice el PALP deberán garantizar al contribuyente, en la fecha de vencimiento del contrato, al menos un capital equivalente al 85 % de la suma de las primas satisfechas al seguro o de las aportaciones realizadas al depósito o al contrato financiero. En el caso de que la citada garantía fuese inferior al 100 % se exige que la duración del PALP sea al menos de un año.
- g) El contrato que se formalice con la entidad de crédito o la compañía de seguros deberá contener, de forma expresa y destacada, la siguiente información:
- El importe y la fecha a la que se refiere la garantía de recuperación de al menos el 85 % del capital invertido.
  - Las condiciones financieras en las que, antes del vencimiento del PALP, se podrá disponer del capital resultante o realizar nuevas aportaciones.
  - Que el contribuyente solo puede ser titular de un único PALP de forma simultánea y que no puede aportar al mismo más de 5.000 euros al año ni disponer parcialmente del capital que vaya constituyéndose. Asimismo, deberá informarse de los efectos fiscales derivados de efectuar disposiciones con anterioridad o posterioridad al transcurso de los cinco años desde la primera aportación.

Por lo que se refiere a los requisitos específicos de las CIALP, estas se pueden configurar de dos formas:

- a) Como contratos bancarios de depósito de dinero celebrados con entidades de crédito.
- b) Como contratos financieros de los regulados en el artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores –en la actualidad art. 37.6 del RDLeg. 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores– (se trata de los comúnmente conocidos como «depósitos estructurados» o «contratos financieros atípicos»), con la diferencia de que en su clausulado debe preverse que las aportaciones al contrato y las liquidaciones a vencimiento se realicen exclusivamente en dinero (no en valores).

Como puede observarse, mientras que la primera de las alternativas sitúa el riesgo financiero de la inversión del contribuyente en la entidad de crédito con quien se contrate el producto,



en la segunda de las alternativas el inversor puede colocar sus ahorros en la entidad de crédito pero con exposición del depósito a la evolución de los mercados de valores, si bien asumiendo un mayor riesgo dado que puede perder hasta un 15% del capital invertido.

Los rendimientos que periódicamente vaya generando la inversión se integrarán obligatoriamente en la CIALP y no se computarán a efectos del límite de 5.000 euros que, como máximo, se permite invertir anualmente en la CIALP.

La CIALP deberá estar identificada singularmente y separada de otras formas de imposición. Asimismo, los depósitos y contratos financieros integrados en la CIALP deberán contener en su identificación la referencia a esta última.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de una CIALP que quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en la LIRPF e integrarán depósitos y contratos financieros contratados a partir de dicha fecha.

Por lo que se refiere al régimen fiscal de los PALP, el nuevo artículo 7 ñ) de la LIRPF establece que estarán exentos de gravamen los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los PALP siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital antes de finalizar el plazo de cinco años desde la fecha de su apertura. Esta ventaja fiscal, supeditada a la condición de mantener intocable la inversión durante al menos cinco años, deja patente el carácter de ahorro finalista que tienen estos nuevos productos financieros.

Debe señalarse que no es necesario que la inversión se liquide de forma inmediata una vez alcanzado el citado plazo de cinco años, pudiéndose la misma alargar el tiempo que desee el contribuyente (tomador del seguro o depositante), optándose así a que la rentabilidad financiera que se vaya generando en el PALP quede fiscalmente exenta en el periodo impositivo en el que se produzca la extinción de la inversión, bien por el transcurso de su plazo de vencimiento, bien porque se realice una disposición total o parcial antes de la fecha de vencimiento.

Por otra parte, debe tenerse presente que la exención afecta a los rendimientos del capital mobiliario «positivos», lo cual implica que si circunstancialmente la percepción del capital procedente del PALP determinase la obtención de un rendimiento del capital mobiliario negativo, el mismo se integraría en la base imponible del ahorro, pudiéndose compensar con otros rendimientos del capital mobiliario positivos o ganancias patrimoniales que hubiera podido obtener el contribuyente en el periodo impositivo.

No obstante, esta idea queda matizada por la regla especial establecida en el apartado 7 de la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF, según la cual los rendimientos del capital mobiliario negativos que se obtengan durante la vigencia del PALP, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción, se imputarán al periodo impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo PALP a los que hubiera resultado de aplicación la

exención. O, dicho de otro modo, los rendimientos del capital mobiliario negativos se integrarán en el periodo impositivo en que se extinga el PALP y solo en la cuantía que exceda de los rendimientos del capital mobiliario positivos exentos.

De conformidad con lo establecido por el párrafo segundo del artículo 7 ñ) de la LIRPF, la exención anterior no resultará aplicable si antes del transcurso del plazo de inversión mínima de cinco años se produce cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Una disposición anticipada, total o parcial, del capital invertido en el PALP.
- b) Un incumplimiento de cualquier otro de los requisitos previstos en la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

En tales supuestos, el contribuyente deberá declarar, en el periodo impositivo que se produzca la cancelación anticipada o el incumplimiento, los rendimientos del capital mobiliario acumulados en el PALP.

Por otra parte, la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF establece en su apartado 6 la obligación de practicar una retención o pago a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del PALP, si bien dicha obligación de retención o pago a cuenta solo estaría prevista en dos supuestos de incumplimiento: la disposición anticipada o el incumplimiento del límite máximo de 5.000 euros de aportación anual.

La retención o pago a cuenta deberá realizarse por la compañía de seguros o la entidad de crédito con la que se haya contratado el PALP y se practicará sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del PALP, incluidos los que se pudieran obtener como consecuencia de la extinción del mismo. En este mismo sentido, el nacimiento de la citada obligación de retención o pago a cuenta se producirá cuando, antes de la fecha de vencimiento del plazo de cinco años desde la apertura del PALP, se produzca cualquier disposición del capital o se incumpla el límite de aportación máxima anual de 5.000 euros.

Por último, el apartado 5 de la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF prevé la posibilidad, si bien supeditada al pertinente desarrollo reglamentario, de que los derechos económicos en un SIALP y los fondos constituidos en una CIALP se puedan movilizar entre sí sin que por ello se genere tributación para el contribuyente.

En el caso que nos ocupa, se ha superado el límite máximo de 5.000 euros de aportación anual (el señor Maté aportó 6.000 €), y también se ha producido una disposición parcial anticipada del capital invertido en el PALP (1.000 € en febrero de 20X16), por lo que la exención prevista en el artículo 7 ñ) de la LIRPF no resultará aplicable, y el contribuyente deberá declarar, en el periodo impositivo en el que se produzcan tales incumplimientos (el ejercicio 20X16), los rendimientos del capital mobiliario acumulados en el PALP.

Por otra parte, tal y como dispone el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF, la entidad de crédito deberá practicar una retención o pago a cuenta del 19% sobre

los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del plan, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo.

**Tercero.** La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha dado nueva redacción al artículo 27 de la LIRPF, a fin de introducir dos cambios en la definición de actividad económica.

En primer lugar, en relación con los requisitos que determinan que el arrendamiento de bienes inmuebles se considere como actividad económica cuyas rentas deban declararse como rendimientos de actividades económicas, se ha eliminado el requisito consistente en que el contribuyente disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

En segundo lugar, se ha introducido un requisito especial para calificar como rendimientos de actividades económicas las rentas percibidas por los socios de sociedades como consecuencia de la realización, por parte de aquellos, de actividades profesionales de las contempladas en la Sección Segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (IAE).

El requisito que permite calificar tales rentas como rendimientos de actividades económicas consiste en que el socio de la sociedad esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propio o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial de cotización en los términos de la disposición adicional decimoctava del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

Este precepto encuentra su origen en la Nota 1/2012, del Departamento de Gestión Tributaria, en la que se pretendía clarificar la naturaleza de la renta obtenida por los socios profesionales.

Por lo tanto, las rentas obtenidas por el señor Maté (50.000 €) y su esposa (70.000 €), por la prestación de servicios como consultores a Yaptonodi, SL, se calificarán como rendimientos de actividades económicas, en virtud de la presunción *iuris et de iure* del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, al darse las circunstancias previstas en el mismo:

- 1.º Los rendimientos provienen de una entidad de la que son socios los perceptores (el señor Maté y su esposa son socios, al 50% cada uno, de Yaptonodi, SL).
- 2.º Los rendimientos derivan de la realización de actividades profesionales (las recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE), por parte de los socios perceptores, a la sociedad.

De conformidad con la contestación a la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1147/2015, de 13 de abril (NFC053868), esta presunción *iuris et de iure* de que estamos ante un rendimiento de actividad económica resulta aplicable solo en el caso de que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional.

- 3.º Los socios de la sociedad (el señor Maté y su esposa) están incluidos en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

A este respecto, el artículo 305 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, dispone que estarán obligatoriamente incluidos en el RETA quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Por otra parte, los gastos sin justificar cargados en una cuenta bancaria de titularidad de la sociedad Yaptonodi, SL, a través de unas tarjetas de crédito de las que disponen el señor Maté y su esposa, «por ser los socios de Yaptonodi SL», se califican como rendimientos de capital mobiliario, en virtud del artículo 25.1 a) de la LIRPF, al tener la consideración de participaciones en los beneficios de la entidad por su condición de socio.

Estos gastos (comidas, ropa, viajes, gasolina...), al no poderse justificar, no pueden ser deducidos para la determinación del rendimiento de la actividad económica en el IRPF, ya que el principio general de deducibilidad de un gasto es que se cumplan los requisitos de contabilización o registro, justificación, imputación temporal y correlación con los ingresos.

Ahora bien, en el caso de que el señor Maté y su esposa determinen el rendimiento de su actividad económica por el método de estimación directa simplificada, se permite la deducción de una cantidad, en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, aplicando el porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resulta de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2.1.ª de la LIRPF.

Por lo que se refiere a la adquisición por el señor Maté de un vehículo a Boinaparte, SL, el artículo 41 de la LIRPF establece que la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

El artículo 18 de la LIS dispone que, en los supuestos de vinculación entre socio o partícipe y entidad, existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25% en la entidad. El TRLIS preveía una participación mínima de al menos el 5% directamente o del 1% en caso de valores admitidos a negociación en un mercado

regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

De los datos del enunciado se desprende que el señor Maté es titular del 25 % de las participaciones sociales de la sociedad Boinaparte, SL, 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 adquisición del vehículo BMW (serie 3) a Boinaparte, SL por su valor normal de mercado (entendemos que el mismo es de 50.000 €, dado que hace tan solo un mes Boinaparte, SL adquirió el vehículo por dicha cantidad).

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:

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

Dado que el valor convenido (5.000 €) es distinto del valor de mercado (50.000 €), la diferencia (45.000 €) tendrá el siguiente tratamiento fiscal para el señor Maté:

- 1.º La parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad (11.250 €, es decir, el 25 % de 45.000 €) se considerará como participación en beneficios para el socio, es decir, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.1 a) de la LIRPF, constituyendo renta del ahorro.
- 2.º La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje de participación en la entidad (33.750 €, es decir, el 75 % de 45.000 €) tendrá para el socio la consideración de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la LIRPF, constituyendo también renta del ahorro.

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

### Primero.

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

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

Por lo tanto, Boinaparte, SL tiene derecho a deducir la cuota de IVA soportado, cuyo importe conjunto asciende a 2.400 euros, en el plazo de los cuatro años contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

La inclusión de las cuotas de IVA soportado en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el periodo en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese periodo, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes, de conformidad con el artículo 99.3 de la LIVA.

En cuanto a la cuota de IVA repercutido de 1.200 euros, que la entidad no incluyó en la declaración-liquidación de IVA, modelo 303, correspondiente al tercer trimestre de 20X15, Boinaparte, SL debe proceder a presentar una declaración-liquidación complementaria, aplicándose a la misma el recargo por declaración extemporánea y los intereses de demora que procedan, de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la LGT, sin que dicha conducta lleve aparejada sanción.

**b)** El artículo 119.3 de la LGT dispone que las opciones que, según la normativa tributaria, se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración.

En consecuencia, la Administración tributaria deberá proceder de la siguiente manera:

- En cuanto a la declaración-liquidación de IVA, modelo 303, periodo 4T/20X15, de la sociedad Boinaparte, SL, dado que se presenta la autoliquidación complementaria dentro del plazo reglamentariamente establecido (los 30 primeros días del mes de enero de 20X16), la opción podrá rectificarse, es decir, que podrá cambiar de opción.

- En cuanto a la declaración-liquidación de IVA, modelo 303, periodo 4T/20X15, de la sociedad Yaptonodi, SL, dado que se presenta la autoliquidación complementaria una vez finalizado el plazo reglamentariamente establecido (los 30 primeros días del mes de enero de 20X16), la opción no podrá rectificarse, es decir, que no podrá cambiar de opción.

2. a) El procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT y desarrollado en los artículos 163 a 165 del RGAT, es el procedimiento adecuado para realizar dichas actuaciones, puesto que mediante dicho procedimiento se pueden comprobar los hechos, actos, elementos, actividades y demás circunstancias de la obligación tributaria.

En concreto, el artículo 163 a) del RGAT señala como uno de los supuestos, entre otros, en los que podrá iniciarse el procedimiento de comprobación limitada 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.

Por lo que se refiere a las actuaciones practicadas, tanto el examen de las facturas que justifican las operaciones realizadas como la aportación por parte del obligado tributario de la contabilidad mercantil, sin mediar requerimiento previo al efecto, y la comprobación por parte de la Administración de lo constatado en la misma con los datos de los que dispone se entienden como actuaciones ajustadas a la ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 136.2 de la LGT.

b) El procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT, finaliza con la puesta a disposición, en el buzón electrónico asociado a su DEH, de la Resolución el día 13 de abril de 20X16, tal y como dispone el artículo 104.2 de la LGT.

No existe motivo por el que los asesores de Boinaparte, SL puedan alegar la caducidad del procedimiento de comprobación limitada, dado que la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento se entiende cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la DEH (13 de abril de 20X16), y esta se ha realizado dentro del plazo máximo de seis meses (tal y como dispone el art. 104.1 LGT) desde que se inició el procedimiento (15 de octubre de 20X15), aunque los asesores de la sociedad accedieran a dicha notificación posteriormente y una vez transcurrido dicho plazo (18 de abril de 20X16).

## Segundo.

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

En este caso, la Administración tributaria ha realizado un requerimiento para la presentación de una autoliquidación (modelo 303) referida al tercer trimestre del año 20X11, omitida por la sociedad Yaptonodi, SL y que debería haber presentado con base en los datos de su situación censal, por lo que está realizando una actuación de control de presentación de autoliquidaciones, regulada en el artículo 153 del RGAT.

El apartado 5 del artículo 153 del RGAT establece que, en los casos en que no se atiende el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

Por otra parte, el artículo 153.6 d) del RGAT dispone que el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará, entre otras formas, por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.

En este caso, el procedimiento terminó por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde su inicio sin haberse notificado resolución que le pusiera fin. Dado que el procedimiento se inició el 17 de julio de 20X15, la caducidad del mismo se produjo el 17 de octubre de 20X15.

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

En consecuencia, cuando se inició el procedimiento de comprobación limitada (20 de enero de 20X16), ya había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IVA del tercer trimestre de 20X11 (por el transcurso de plazo de prescripción de cuatro años a que se refiere el art. 66 LGT), por lo que procede estimar las alegaciones presentadas por la sociedad Yaptonodi, SL.

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

### Primero.

a) Con carácter general, una condición necesaria para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento es que el obligado que los solicita preste una garantía suficiente para asegurar el pago de la deuda.

Las garantías para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las deudas tributarias se encuentran reguladas en los artículos 82 de la LGT y 48 del RGR.



Como regla general, se exige la prestación de aval solidario de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Ahora bien, en los casos en que se justifique que no puede conseguirse este aval o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica del obligado tributario, se puede conceder el aplazamiento con otro tipo de garantía de carácter real o personal: hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra garantía que se estime suficiente. Incluso, se permite al obligado tributario solicitar a la Administración que adopte las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT en sustitución de las garantías anteriores.

Las citadas medidas cautelares se adoptarán conforme a lo dispuesto en el artículo 49 del RGR, que establece que cuando se adopten embargos preventivos como medida cautelar, la concesión de la garantía quedará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro público.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento, la Administración accederá o denegará la solicitud atendiendo entre otras circunstancias a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión debe ser motivada.

Cabe mencionar que el citado artículo 49 del RGR establece que se denegará la solicitud de adopción de medidas cautelares para la concesión de aplazamientos en el caso de que sea posible realizar el embargo de los bienes ofrecidos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93 del RGR.

Dado que todavía no se ha iniciado el procedimiento de apremio (la solicitud de aplazamiento ha sido formulada en periodo voluntario de pago, lo cual impide el inicio del periodo ejecutivo, tal y como dispone el art. 65 LGT), no se podría realizar el embargo del bien ofrecido como garantía conforme al artículo 83 del RGR y, por lo tanto, no se podrá denegar la solicitud con base en ello.

Por lo que se refiere a las diferencias entre este tipo de medida cautelar y el resto de las contempladas en el artículo 81 de la LGT, existen dos diferencias fundamentales:

- 1.<sup>a</sup> Se establece una limitación temporal para las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT de seis meses con posibilidad de prórroga, que no es de aplicación para las medidas cautelares adoptadas para conceder aplazamientos y fraccionamientos.
- 2.<sup>a</sup> Las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT se adoptan de oficio cuando se aprecian las circunstancias necesarias, mientras que las medidas cautelares del artículo 49 del RGR se solicitan a instancia del interesado.

**b.1)** En virtud de lo establecido en el artículo 84 del RGR, el órgano competente de la Agencia Tributaria deberá expedir mandamiento de anotación preventiva de embargo dirigido al Registro de la Propiedad competente por razón del lugar donde se encuentre sito el inmueble, a fin de gravar dicho bien.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.1 del RGR, los mandamientos se presentarán por triplicado en los Registros de la Propiedad. Los registradores devolverán en el acto uno de los ejemplares con nota de referencia al asiento de presentación del mandamiento y otro, en su día, con la nota acreditativa de haber quedado extendida la anotación oportuna o de no haber podido practicarse, expresando detalladamente, en este caso, no solo los defectos advertidos, sino también la forma y medio de subsanarlos. El tercer ejemplar del mandamiento quedará archivado en el registro.

**b.2)** Procede la aplicación de un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT. Dicho recargo será del 5 %, dado que el retraso en la presentación de la autoliquidación no es superior a tres meses (el plazo para presentar la autoliquidación finalizaba el 30 de junio de 20X15, mientras que la presentación extemporánea se efectúa el 20 de agosto de 20X15), se calculará sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (43.250 €), y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación extemporánea.

El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo se reducirá en un 25 %, siempre que se cumplan los requisitos a que se refiere el apartado 5 del artículo 27 de la LGT.

Por otra parte, cabe señalar que la solicitud de aplazamiento, cuyo importe asciende a 40.000 euros, ha sido formulada en periodo voluntario de pago, lo cual impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

En virtud del artículo 48.2 del RGR, la garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y el 25 % de ambos conceptos. Dado que no se trata de garantía consistente en aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, el interés de demora será del 6 %, en virtud del artículo 26.6 de la LGT.

El cálculo de los intereses de demora que genera el aplazamiento asciende a 591,78 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:  $40.000 \times 6\% \times (90/365) = 591,78$  euros.

Por lo tanto, la garantía que se deberá aportar asciende a 50.739,73 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:

Importe de la deuda en periodo voluntario .....	40.000,00 €
Importe de los intereses de demora .....	591,78 €
25% de la suma de principal más intereses de demora .....	10.147,95 €
[25% × (40.000 + 591,78)]	

En este caso, la garantía que se debe aportar será de 50.739,73 euros, y dado que la valoración del inmueble es de 53.750 euros, cabe concluir que la garantía es suficiente a fin de cubrir los referidos conceptos.

c) El órgano competente de la Agencia Tributaria deberá expedir mandamiento de cancelación de anotación preventiva de embargo dirigido al Registro de la Propiedad competente por razón del lugar donde se encuentre sito el inmueble, pudiendo instarlo también el obligado tributario, de conformidad con el artículo 112.1 del RGR.

Por otra parte, y de conformidad con el artículo 41 del RGR, el obligado tributario podrá solicitar justificante de quedar extinguida la deuda por el pago.

## Segundo.

a) La conducta del cliente de doña Desiré podría ser constitutiva de un supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 42.2 b) de la LGT, al haberse producido el incumplimiento de una orden de embargo, siempre que concurra culpa o negligencia.

En cuanto al procedimiento a seguir frente al responsable solidario, el artículo 174 de la LGT señala que el procedimiento tendrá una duración de seis meses, debiéndose conceder al responsable un trámite de audiencia de 15 días previo al acto de declaración de responsabilidad. Dicho trámite de audiencia no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

El acto de declaración de responsabilidad será notificado al responsable. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

b) En virtud del artículo 42.2 de la LGT, se podrá exigir el importe de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, el de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar. En este caso, el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar asciende a 135.600 euros, es decir, el derecho de crédito de doña Desiré frente a su cliente.

c) En virtud del artículo 41.5 de la LGT, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de la LGT, una vez que se haya iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad y con anterioridad a la declaración de dicha responsabilidad, cuando se den las circunstancias del artículo 81.1 de la LGT, es decir, que existan indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado, debiéndose notificar las mismas al responsable tributario.

### Tercero.

a) En virtud de lo establecido en los artículos 65.5 de la LGT y 46.1 b) del RGR, dado que la deuda se encuentra en periodo ejecutivo de pago, la solicitud de aplazamiento podrá formularse hasta el momento en que se notifique al obligado tributario el acuerdo de enajenación de bienes embargados, pudiendo la Administración tributaria iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento.

No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados (en este caso, de la plaza de garaje) hasta que se notifique la resolución denegatoria del aplazamiento formulado.

b) Tal y como establece el artículo 33 del RGR, puede efectuar el pago cualquier persona, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación tributaria, ya lo conozca y apruebe el obligado al pago (en este caso, doña Marisa), ya lo ignore aquella.

Por tanto, el pago efectuado por YY, SA tendrá efectos liberatorios, produciendo la extinción de la deuda tributaria, en virtud de los artículos 59.1 de la LGT y 32 del RGR.