

## 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 11 de noviembre de 2014 (BOE de 26 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 11 de noviembre de 2014 (BOE de 26 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.
- **Parte 4.<sup>a</sup>** Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **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.
- **Parte 7.<sup>a</sup>** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión 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: 24 de abril de 2015.
- 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

Viajes los cinco, SA es una entidad constituida e inscrita según escritura pública de fecha 13 de julio de 20X10. El capital social está constituido por 5.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores, un matrimonio residente en Madrid y sus tres hijos mayores de edad, sin que consten cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

El 30 de septiembre de 20X10, la junta general de socios de Viajes los cinco, SA acuerda, por unanimidad, designar a don Alberto García administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad, sin que hasta la fecha figuren cambios en el órgano de representación.

La entidad, con domicilio en Madrid y cuyo ejercicio fiscal coincide con el año natural, se dedica desde su creación a la organización de viajes para terceros y decide en 20X12, con los beneficios obtenidos en los últimos años, ampliar su objeto social para organizar eventos con establecimientos hoteleros mediante contratos de prestación de servicios con las líneas vip de las grandes cadenas nacionales e internacionales del sector.

Viajes los cinco, SA dispone de tres puntos de venta propios situados en grandes ciudades de España lo que le facilita el paulatino incremento de su cifra de negocios, si bien para poder crecer más en Europa y América adquieren, también en 20X12, una importante participación en la entidad francesa Adamski, cuyo objeto social es el diseño de páginas web por internet, y además formalizan un préstamo bancario a devolver en tres años con cuyo importe adquieren varios locales en Costa Rica con intención de ofrecer posibles franquicias.

#### **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**

El 13 de febrero de 20X13 se inician actuaciones inspectoras de alcance general por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los años 20X10 y 20X11 mediante personación en las oficinas de la sociedad en Madrid.

La sociedad comparece en el procedimiento inspector, mediante representante autorizado.

En fecha 1 de febrero de 20X14 se extienden actas de disconformidad con las oportunas propuestas de liquidación, dictándose las liquidaciones por ambos ejercicios tras el oportuno trámite de alegaciones por el órgano competente.

Derivado de dicho procedimiento inspector se inician actuaciones de recaudación por las deudas tributarias liquidadas, produciéndose la notificación de providencia de apremio por haber transcurrido el plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

Frente a la providencia de apremio dictada, se opone la falta de notificación de las liquidaciones derivadas del procedimiento inspector, desestimándose dicho motivo de oposición mediante resolución de 1 de octubre de 20X14, notificada el 2 de octubre del mismo año.

El 15 de octubre de 20X14 la obligada tributaria interpone reclamación económico-administrativa contra la anterior resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, solicitando la suspensión sin garantía del acto impugnado, solicitud que es desestimada. A fecha de hoy, la reclamación económico-administrativa se encuentra pendiente de resolución.

En el curso del procedimiento de apremio, se dicta diligencia de embargo sobre un inmueble que la sociedad Viajes los cinco, SA tiene en Madrid. Ante la notificación de dicha diligencia de embargo se presenta Joaquín González, familiar de los socios y apoderado de Viajes los cinco, SA, ante el funcionario responsable del procedimiento, alegando ser propietario del bien embargado, aportando a tal efecto documento privado de donación de fecha 15 de septiembre de 20X14 en el que uno de los hijos, socio y partícipe, en su propio nombre, le dona el referido inmueble.

Asimismo, entre el 16 y el 20 de septiembre de 20X14 se observan varias transferencias de la cuenta bancaria de Viajes los cinco, SA con destino a cuentas bancarias de otros familiares ajenos a la sociedad realizadas por don Alberto García.

Tres años y medio después de la notificación de la resolución de 1 de octubre de 20X14 se advierte su error, pues infringe el ordenamiento jurídico al no constar la notificación de las liquidaciones practicadas a la sociedad deudora.

Analice:

- a) Los aspectos jurídico-civiles de la donación invocada y en qué medida afectaría esta circunstancia a la continuación del embargo y ejecución del bien en el seno del procedimiento de apremio.
- b) La forma en que afecta a dicha ejecución la pendencia de la reclamación económico-administrativa.
- c) Las actuaciones tanto tributarias como penales que podrían derivarse de las circunstancias expuestas y las posibles actuaciones a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) al advertir su error.
- d) En caso de que el TEAR de Madrid desestime la reclamación económico-administrativa, de qué forma afectaría esta circunstancia a la posible revisión de las actuaciones del procedimiento recaudatorio.

## Parte 2.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

Efectuar los comentarios que entienda necesarios respecto de la siguiente secuencia de hechos acaecidos en la delegación especial de Madrid.

El 23 de abril de 20X14 se presenta en las oficinas de la delegación especial el señor Alberto García, con el fin de atender en plazo la comunicación de inicio de actuaciones recibida el día anterior y que tiene por objeto comprobar la declaración del IS del ejercicio fiscal 20X12.

Acreditada su capacidad para actuar en nombre de la sociedad Viajes los cinco, SA ante el funcionario que le atiende, le entrega copia de un documento, que solicita sea recogido en una diligencia, que acaba de presentar en el registro de la delegación minutos antes, en el que se presenta un recurso de reposición contra la comunicación de inicio solicitando que sea excluida la sociedad que él representa porque esta no incurre en ninguno de los riesgos fiscales que se recogen en el plan de control tributario y que, por tanto, se dé por finalizado el procedimiento de comprobación inspectora y se anulen todas las actuaciones desarrolladas.

El funcionario que le atiende revisa la documentación aportada y, tras su análisis, le indica que con independencia de la resolución del recurso planteado se le notifica en mano que dispone de cinco días para aportar una relación detallada de cincuenta facturas de cuya existencia ha tenido conocimiento la Agencia Tributaria a través de determinados requerimientos efectuados a terceros. Dichas facturas se precisan a efectos de comprobar las discrepancias existentes entre los ingresos declarados por la entidad y los que constan imputados por sus relaciones comerciales con terceras personas.

Sin ningún tipo de comunicación posterior por parte de la Administración tributaria, ni siquiera del recurso de reposición planteado con anterioridad, el obligado tributario presenta por registro el 24 de abril de 20X15 la documentación requerida sobre las cincuenta facturas y solicita que se le aplique el sistema de estimación indirecta dado que considera que la comunicación de inicio está incompleta y no se está teniendo en cuenta otros elementos esenciales de sus datos fiscales.

El día siguiente se emite notificación con carácter de urgencia, que es entregada en mano por el agente tributario en el domicilio fiscal de la entidad a un empleado del servicio de limpieza que se encontraba en las oficinas en ese momento, en la que se comunica a la entidad Viajes los cinco, SA que debido a que se han ocultado datos por parte del obligado tributario durante el desarrollo del proceso se ha decidido ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Ese mismo día y desde uno de los equipos de inspección especializados en atender las contingencias fiscales en materia internacional, se emite un requerimiento que se envía por correo ordinario y acuse de recibo a la sede de la entidad en el que se le solicita información sobre la titularidad de bienes y derechos situados en el extranjero que puedan existir a nombre de Viajes los cinco, SA con el fin de analizar si en su caso se ha podido incumplir con la obligación de pre-

sentar en plazo el modelo de declaración informativa de bienes y derechos modelo 720 correspondiente al ejercicio 20X13.

Esa misma tarde el representante legal de la entidad presenta una declaración del citado modelo acreditando la titularidad del inmueble de Costa Rica y las cuentas abiertas y participaciones derivadas de sus inversiones en Francia. A continuación acude al registro general de la Agencia Tributaria y presenta escrito dirigido al órgano que firmó el requerimiento solicitando que se le informe sobre el régimen sancionador del propio modelo y si existen repercusiones derivadas de esa posible falta de declaración informativa en su imposición directa.

### Parte 3.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

En relación con la declaración del IS del año 20X13 de la sociedad Viajes los cinco, SA, responda en informe motivado cuáles son las implicaciones en la base imponible y en la cuota de los hechos que se exponen a continuación.

Viajes los cinco, SA realizó en los ejercicios anteriores los apuntes contables y ajustes extracontables procedentes de acuerdo con la normativa vigente en cada momento.

Viajes los cinco, SA no cumple las condiciones para ser empresa de reducida dimensión.

1. Entre los gastos contabilizados por la sociedad Viajes los cinco, SA en el ejercicio 20X13 se incluyen los siguientes:
  - a) La sociedad remunera a don Alberto García, administrador único, en un importe de 52.000 euros como consecuencia del ejercicio de funciones de alta dirección. Los estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo.
  - b) Asimismo, se satisfacen intereses por importe de 124.366 euros correspondientes a un préstamo concedido por la entidad Adamski, residente en el extranjero, en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 201X2 en un 30% del capital social. El régimen fiscal del país donde reside la entidad Picsa califica la concesión del préstamo como una aportación a los fondos propios de la entidad Viajes los cinco, SA y contempla un régimen de exención para evitar la doble imposición económica. En el país de residencia de la entidad Adamski existe un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades con un tipo nominal del 12%.
2. El 3 de marzo del ejercicio 20X11 la entidad Viajes los cinco, SA realizó una operación de permuta en la que entregó un terreno cuyo precio de adquisición fueron 520.000 euros. El elemento de inmovilizado material recibido a cambio también se recogió en la cuenta (211) «Terrenos y bienes naturales», siendo el valor razonable de ambos activos en el momento en que se realizó la operación de 620.000 euros.

Contablemente se registró la operación teniendo en cuenta que la configuración de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido no diferían de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.

El 2 de febrero de 20X13 la entidad Viajes los cinco, SA procedió a la venta del activo recibido en la permuta por importe de 617.000 euros.

3. Se han percibido los siguientes ingresos correspondientes a instrumentos del patrimonio:
  - Un dividendo bruto procedente de la entidad Adamski por importe de 100.204 euros. El impuesto satisfecho en el país de residencia de la entidad Adamski por el citado dividendo asciende a 15.030,6 euros.
  - Un dividendo bruto procedente de la sociedad Megasa, residente en España y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 3 % del capital social, por importe de 213.549 euros.
  - Un dividendo bruto procedente de la entidad Locsa, residente en el extranjero y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 4 % del capital social, por importe de 14.605 euros. El impuesto satisfecho en el país de residencia de la entidad Locsa por el citado dividendo asciende a 4.381,5 euros.
4. Con fecha 1 de abril de 20X13 se ha contratado a un trabajador con un grado de discapacidad del 40 % reconocido mediante certificado emitido por el organismo competente. El contrato tiene carácter temporal y es a jornada completa. Hasta la fecha Viajes los cinco, SA no tenía ningún trabajador con discapacidad en plantilla.

En esa misma fecha Viajes los cinco, SA despide a un trabajador contratado en el año 20X11. En la declaración correspondiente a dicho ejercicio la entidad se benefició de la deducción prevista en el artículo 43 del Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS, al ser el trabajador contratado beneficiario de una prestación contributiva por desempleo que llevaba percibiendo durante ocho meses. Dicha deducción ascendió a 6.426 euros.

#### **Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

La entidad Viajes los cinco, SA es propietaria de un pequeño almacén en el centro de Madrid adquirido en la fecha de su constitución al constructor del mismo. Actualmente lo destina a almacenar el material de su actividad de organización de eventos (mesas, sillas, etc.).

Una entidad promotora que se dedica a la promoción de viviendas y locales así como a la compraventa de viviendas y locales usados (la prorrata de la entidad en 20X14 fue del 70 %) le plantea a la sociedad la permuta del almacén por un local de la nueva promoción que se levantan

tará sobre el solar donde se ubica el citado almacén y se estima que la construcción quedará ultimada el 10 de mayo de 20X16.

El almacén se valoró a efectos de la permuta en 500.000 euros (quedando acreditado por las partes la realidad de dicho importe) –coste de adquisición 100.000 € y valor de mercado 500.000 €–. Por su parte, el local a entregar en el momento de ultimarse su construcción se valora en 500.000 euros –importe acreditado por las partes–; (el coste de construcción que se corresponde con su valor de mercado, estimado actualmente, es de 500.000 €, y su valor de mercado definitivo a 10 de mayo de 20X16 es de 650.000 €). La operación se formaliza en escritura pública el día 24 de abril de 20X15.

Por otro lado, la entidad Viajes los cinco, SA ha decidido renovar todas sus tecnologías, por lo que contrata con el minorista Mediamarca, SA la entrega en febrero de cinco ordenadores portátiles de 1.200 euros cada uno.

En marzo vuelve a llamar al minorista y le solicita cuatro teléfonos móviles de última generación por importe de 600 euros cada uno y en abril le pide tres impresoras láser a 1.100 euros por cada aparato.

En relación con los apartados anteriores, se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (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, 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

La entidad acaba de adquirir una embarcación de recreo de 20 metros de eslora con la que organizar excursiones para los clientes de los eventos hoteleros de la Costa del Sol.

Para dichas excursiones tiene pensado contratar los servicios de un capitán, un marinero y un guía. Además, en épocas no estivales, intentará arrendarla sin patrón.

La embarcación adquirida, de segunda mano, se construyó enteramente en un astillero holandés y ha sido registrada a nombre de la entidad en las Islas Bahamas, donde actualmente se encuentra atracada tras su exportación definitiva desde Holanda por su anterior propietario. Llegará a la Costa del Sol por vía marítima por sus propios medios y la intención es empezar a utilizarla cuanto antes en dichas actividades.

El 15 de octubre de 20X11, la entidad realizó una importación de China de mobiliario de oficina a precios muy competitivos. En relación con dicha importación, y por los conceptos de derechos de importación e IVA Importación (IVAI), el 14 de octubre de 20X14 le fue notificado el inicio de una inspección.



Como consecuencia de dicha inspección se incoaron sendas actas de conformidad el 22 de marzo de 20X15 por una cuota de 100.000 euros de derechos de importación y una cuota de 21.000 euros de IVAI.

La entidad durante el ejercicio 20X12 adquirió 100.000 litros de gasóleo a tipo reducido del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 50.1 de la LIE, tarifa primera, epígrafe 1.4) que ha utilizado como carburante en los autobuses con los que trasladan a los clientes de los eventos que organizan.

A solicitud del proveedor de dicho gasóleo la entidad le aportó una declaración suscrita de tener la condición de consumidor final y presentó su número de identificación fiscal (NIF).

Acaba de recibir una notificación de inicio de actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 20X12.

Considerando todo lo anterior:

- Primero. Analice la tributación a la que en España estará sometida la embarcación a su llegada para poder ejercer las actividades previstas, en relación exclusivamente con los tributos que gravan el comercio exterior y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Beneficios fiscales, en su caso, aplicables.
- Segundo. Verifique la viabilidad de las cuotas de derechos de importación e IVA por el mobiliario importado, considerando las figuras de la caducidad y la prescripción.  
Describa las diferentes alternativas en cuanto a la forma de ingreso del IVAI, tras la reforma prevista en la Ley 28/2014.
- Tercero. Analice las posibles consecuencias de las actuaciones inspectoras por el impuesto de hidrocarburos, ejercicio 20X12.

## Parte 6.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Una de las socias de la entidad Viajes los cinco, SA, doña Bárbara, es titular de una explotación forestal. Durante el ejercicio 20X14, ha acordado una contraprestación por la tala de unos árboles, cuyo periodo de producción medio, según el Principado de Asturias (comunidad autónoma en la que se sitúa la explotación), es de 15 años. Doña Bárbara ha pactado cobrar el importe de la venta de los árboles cortados (600.000 €) de forma fraccionada, mediante pagarés bancarios con los siguientes vencimientos:
  - (i) dos de ellos en 20X14;
  - (ii) otros dos en 20X16;
  - (iii) uno en 20X17, y
  - (iv) otro en 20X18.

- En el mes de diciembre de este ejercicio 20X14 decide descontar el pagará del año 20X18. Dentro de los gastos registrados se incluyen unas cantidades en concepto de sueldos a dos de sus hijos. Ninguno de ellos estaba afiliado a la Seguridad Social.
2. En septiembre de 20X14 doña Bárbara realiza una imposición a plazo fijo de 80.000 euros con ventanas de liquidez trimestrales, siendo el interés pactado del 2% anual. Con el objetivo de atraer a doña Bárbara, la entidad bancaria le ha premiado con la entrega de un móvil de última generación, que al banco le ha costado 699 euros.
  3. Doña Bárbara es titular desde el año 20X1 de un inmueble adquirido por herencia situado en Francia. Esta propiedad nunca fue declarada ante las autoridades españolas, ni a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni tampoco en la declaración de bienes y derechos sitos en el extranjero. El valor estimado del inmueble es de 500.000 euros.
  4. El hermano de doña Bárbara ha trabajado durante 35 años en una entidad bancaria. En julio del presente ejercicio percibe una prestación por jubilación anticipada de 800.000 euros. Hasta la fecha de la jubilación, las retribuciones abonadas en el ejercicio fueron de 100.000 euros y la Seguridad Social retenida fue de 10.000 euros. En marzo de 20X14 le fue reconocida una minusvalía del 38%.
  5. En el primer trimestre del año 20X14, uno de los hijos del matrimonio, don Javier, ha trasladado su residencia de forma temporal a Costa Rica para impulsar el negocio familiar en aquel país. Don Javier es titular de participaciones en diversas entidades cuyo valor de mercado asciende a 7.000.000 de euros y ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos quince años.

En relación con cada uno de los apartados anteriores, se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF de los hechos que en ellos se describen, con especial referencia a la calificación de cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por los distintos contribuyentes, imputación temporal y base imponible en la que deben integrarse; posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, resulten de aplicación; reducciones que pudieran practicarse, así como la posible incidencia que pudieran tener en relación al cálculo de las retenciones y/o pagos a cuenta los hechos recogidos en los apartados 2 y 4.

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

Viajes los cinco, SA ha presentado con fecha 15 de enero de 20X14 autoliquidación correspondiente al IVA periodo diciembre de 20X13, de la que resulta un importe a devolver de 50.000 euros.

Con fecha 1 de abril de 20X14, el administrador de la entidad presenta autoliquidación complementaria por el mismo impuesto y periodo, de la que resulta un importe a devolver de 5.000 euros, al observar un error en la autoliquidación presentada inicialmente.

Primero. Explique los efectos de la presentación de las autoliquidaciones.

Determine si procede calcular intereses de demora en los siguientes supuestos, y en su caso el periodo correspondiente:

- a) La Administración acuerda una devolución por importe de 5.000 euros el 10 de septiembre de 20X14.
- b) La Administración acuerda una devolución por importe de 10.000 euros el 10 de octubre de 20X14.

Segundo. Don Jorge García, hijo del administrador de Viajes los cinco, SA, adquirió en enero de 20X14 una vivienda, por importe de 400.000 euros, a la entidad Construcciones Coco, SA quien le repercutió IVA al 10%. En 20X15, la Comunidad de Madrid ha llevado a cabo actuaciones de comprobación, que finalizan con la práctica de una liquidación provisional en la que se determina que la transmisión de la vivienda resulta sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

- a) Procedimiento de gestión tributaria previsto para recuperar el IVA soportado por don Jorge García en la compra de la vivienda. Legitimación.
- b) La oficina gestora dicta acuerdo de devolución por el importe solicitado a favor de don Jorge García, sin concederle trámite de audiencia; efectos de la ausencia de dicho trámite así como procedencia de intereses de demora.

Tercero. La Administración de María de Molina lleva a cabo un procedimiento de verificación de datos respecto al IRPF del ejercicio 20X13 con doña María Isabel Peña, esposa de don Javier García, en el que se le ha notificado propuesta de liquidación en la que se regularizan cómo rendimientos de capital inmobiliario los ingresos procedentes de dos viviendas que tiene en alquiler.

- a) Doña María Isabel se da cuenta de que desde que alquiló dichas viviendas en el ejercicio 20X8 no las ha incluido en sus autoliquidaciones por IRPF, ¿qué puede hacer para regularizar la situación en los distintos ejercicios?
- b) En la autoliquidación presentada por IRPF 20X13 optó por declaración individual, y ahora que está siendo objeto de comprobación cree que le saldría mejor declarar conjuntamente con su marido, ¿qué puede hacer?

Cuarto. Doña María Isabel es también dueña de un bloque de oficinas, que ha comenzado a arrendar en enero de 20X14; el 23 de abril de 20X15 la Administración de María de Molina notifica a doña María Isabel comunicación de que inicia procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA del primer trimestre de 20X15, debido a la falta de presentación de la debida autoliquidación.

- a) Ante tal situación y previa consulta con su sobrino que trabaja en una consultora americana, es consciente de que debería haber presentado las correspondientes autoliquidaciones por el impuesto, ¿qué puede hacer para regularizar su situación?
- b) En relación con el IVA correspondiente al primer trimestre de 20X15 presenta autoliquidación el 24 de abril de 20X15, ingresando 12.000. Efectos de dicha presentación.

## Parte 8.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Ante la situación de crecimiento económico que presenta la entidad Viajes los cinco, SA, los socios están pensando en adquirir la entidad Viajes yo soy joven, SL, dedicada al negocio de viajes para jóvenes en autobús. Esta entidad está en dificultades económicas y ha presentado concurso de acreedores.

Primero. El equipo de recaudación encargado de la gestión recaudatoria del contribuyente debe preparar el certificado de deudas de esta entidad teniendo en consideración las siguientes premisas:

Auto del concurso 31 de enero de 20X15 (BOE que publica el Auto, 28 de febrero de 20X15).

Deudas de la entidad:

- 1.<sup>a</sup> IRPF retenciones modelo 111 10/20X14; cuota, 200.000; recargo de apremio, 40.000.
- 2.<sup>a</sup> IVA modelo 303 10/20X14; cuota, 600.000; recargo de apremio, 120.000.
- 3.<sup>a</sup> IVA modelo 303 11/20X14; cuota, 250.000.
- 4.<sup>a</sup> Acta IS año 20X12; cuota, 300.000; intereses, 50.000.  
Expediente sancionador principal, 175.000.  
El acta y su expediente sancionador estaban en periodo voluntario de pago dado que habían solicitado aplazamiento y este estaba pendiente de resolver.
- 5.<sup>a</sup> Acta IVA año 20X12, deuda tributaria recurrida y suspendida en periodo voluntario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por importe de 1.000.000 de euros. La garantía es una hipoteca cuyo valor es de 2.000.000 de euros.
- 6.<sup>a</sup> El administrador de la entidad ha sido condenado por delito contra la Hacienda pública por importe de 1.000.000 de euros y la entidad ha sido declarada responsable civil subsidiaria.
- 7.<sup>a</sup> Además la entidad ha presentado la autoliquidación de IVA modelo 303 por el periodo 02/20X15 con solicitud de aplazamiento.

Califique las deudas a los efectos de preparar el certificado concursal, así como el tratamiento de la solicitud de aplazamiento última. Prescinda de los intereses de demora salvo los expresamente mencionados.

Segundo. La entidad Viajes los cinco, SA tiene concedidos dos aplazamientos:

- a) Uno por una autoliquidación por IVA por importe de 1.000.000 (importe pendiente 600.000 €). No obstante, la autoliquidación es objeto de rectificación por los órganos de gestión y ha quedado reducida a 500.000.

Actuaciones a seguir.

- b) Otro aplazamiento por un acta de sociedades (importe pendiente 1.000.000 de €) en cuotas mensuales de 100.000 y garantizado con aval bancario cada fracción. El aplazamiento se concedió en periodo voluntario.

Actuaciones a seguir. Intereses que procede liquidar.

Tercero. Debido a sus problemas de tesorería se ha visto obligada a solicitar el aplazamiento de dos pagos que tenía que asumir de modo inmediato:

- a) Retenciones (modelo 111) presentadas a través de internet.
- b) Pagos fraccionados de sociedades (modelo 218) presentados en el registro de la delegación de la AEAT.

¿Son aplazables estas deudas?

Describe el tratamiento a seguir teniendo en cuenta que se han aportado todos los documentos precisos y no es necesario requerimiento alguno.

Cuarto. El contribuyente ofrece como garantía de pago el embargo cautelar de un inmueble propiedad del socio principal que está libre de cargas y cuya valoración es de 50.000.000 de euros.

Analice la posibilidad de garantizar el aplazamiento con esta garantía.

## **SOLUCIÓN**

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

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regula-

ción 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 de la LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165 de la 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 diez 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 quince días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

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

en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los apartados siguientes de este artículo.

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

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

## b)

Por lo que se refiere a la forma en que afecta a la ejecución del inmueble la pendencia de la reclamación económico-administrativa, cabe señalar que los actos de gestión recaudatoria que se dicten en el procedimiento de apremio, en principio, son inmediatamente ejecutivos y no pierden su eficacia aunque se interponga un recurso contra los mismos.

El artículo 165.1 de la LGT determina que dicha ejecutividad quedará suspendida en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y las reclamaciones económico-administrativas y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.

El artículo 165.2 de la LGT regula la suspensión automática sin garantía de las deudas tributarias, señalando que el procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

Se trata de un supuesto de suspensión o paralización de la eficacia del acto de gestión recaudatoria que deberán efectuar los órganos de recaudación sin necesidad de que se preste garantía, pero que exige la prueba por parte del interesado de alguna de las circunstancias a que se refiere el precepto legal.

En este caso, no estamos en presencia de errores materiales, aritméticos o de hecho, por lo que al tratarse de un acto firme (no susceptible de recurso alguno), no procedería la suspensión

automática del procedimiento de apremio sin aportación de garantía. La única forma de poder revisar la legalidad del acto de liquidación sería mediante la interposición de los procedimientos especiales de revisión y, en este caso, de querer suspender el procedimiento de apremio, deberán aportarse garantías.

Por otra parte, el artículo 172.3 de la LGT dispone que la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

### c)

Por lo que se refiere a las actuaciones tributarias que podrían derivarse de las circunstancias expuestas, cabe señalar que el artículo 42.2 de la LGT dispone que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

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

Por otra parte, y por lo que se refiere a las acciones penales que podrían derivarse de las circunstancias expuestas, el alzamiento de bienes es un delito socioeconómico que consiste en cualquier acción de un deudor dirigida a la sustracción u ocultación de todo o parte de su patrimonio, dirigida a que el acreedor encuentre dificultades para hallar elementos patrimoniales con los que poder cubrir su deuda.

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



El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

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

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

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

A este respecto, el artículo 257 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal, regula el delito de alzamiento de bienes, disponiendo que será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

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

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

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

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones

pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

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

Por lo que se refiere a las posibles actuaciones a seguir por la AEAT al advertir su error, la Administración tributaria debería iniciar de oficio un procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, regulado en el artículo 219 de la LGT, dado que concurren circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado. En este caso, la falta de notificación de las liquidaciones practicadas a la sociedad deudora pone de manifiesto la improcedencia de las providencias de apremio dictadas, al ser una de las causas tasadas de oposición a la misma.

Tal y como dispone el artículo 219 de la LGT, la revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, y el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, siendo competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

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.

Por último, las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.

#### d)

El artículo 213.2 de la LGT dispone que las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT.

Suponiendo que la resolución del TEAR de Madrid se hubiese dictado en única instancia (es decir, que fuese firme en vía administrativa), cabría la declaración de nulidad de pleno derecho, prevista en el artículo 217 de la LGT, según el cual podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- 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.

El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
- b) A instancia del interesado.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

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 este caso, se podría declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las providencias de apremio y, por ende, de estas últimas, al concurrir el supuesto contemplado en la letra e) del apartado 1 del artículo 217 de la LGT, al tratarse de un acto que ha sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dado que el procedimiento inspector se inició –como más adelante se verá– en fecha 22 de abril de 20X14, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, se va a resolver el presente caso práctico aplicando la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015.

En relación con el recurso de reposición interpuesto en fecha 23 de abril de 20X14 contra la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, el artículo 170.8 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 (RGGIT), señala que la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

El artículo 222 de la LGT señala que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.

El artículo 227 de la LGT regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, señalando que la reclamación económico-administrativa será admisible contra los actos siguientes:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

Dado que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras constituye un acto de trámite que, sin embargo, no decide, ni directa ni indirectamente, el fondo del asunto ni pone término al procedimiento, no es susceptible de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa, por lo que deberá declararse la inadmisión del recurso de reposición por falta de acto administrativo reclamable.

Por lo que se refiere al requerimiento efectuado al contribuyente para que aporte una relación detallada de cincuenta facturas de cuya existencia tuvo conocimiento la Agencia Tributaria a través de determinados requerimientos efectuados a terceros, el artículo 171 del RGGIT regula el examen de la documentación de los obligados tributarios, disponiendo que, para realizar las

actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros documentos, las facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

Por otra parte, cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

El retraso en la aportación de las cincuenta facturas por parte del contribuyente constituye una dilación por causa no imputable a la Administración, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del RGGIT, que se computará desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento (a pesar de que el funcionario concedió un plazo de cinco días para aportar las facturas, dicho plazo no debió ser inferior a diez días, tal y como dispone el artículo 171 del RGGIT, por lo que la dilación se computará desde el día siguiente al del fin del plazo mínimo de diez días que debió ser concedido para la atención del requerimiento) hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado (24 de abril de 20X15).

Por lo que se refiere a la solicitud de aplicación del sistema de estimación indirecta, el artículo 104 f) del RGGIT dispone que constituye dilación por causa no imputable a la Administración la aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta, desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la LGT (el periodo transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el art. 150 de la LGT).

Por lo que se refiere a los efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Por lo que se refiere a la corrección del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, cabe señalar que, si bien existe un precepto (art. 184.4 del RGAT) que determina expresamente el momento de inicio del plazo para acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, reflejando de forma inequívoca la fórmula de cómputo, no ocurre lo mismo con el momento final del plazo durante el cual la Administración tributaria puede acordar la ampliación de la duración de un concreto procedimiento inspector, ni si para su cómputo deben deducirse los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

No existe duda ni jurisprudencial ni doctrinal respecto de que la ampliación de un plazo debe producirse antes de que este finalice. En consecuencia, el plazo final para acordar la ampliación de la duración de una concreta actuación inspectora debe fijarse en el último día de ese plazo, esto es, antes de que transcurran doce meses computados desde el inicio. Ahora bien, la cuestión fundamental es si para el cómputo de esos doce meses que operan como *dies ad quem* de la posibi-

lidad de la Administración de acordar la ampliación, debe aplicarse la regla general de cómputo de plazos en el marco del procedimiento inspector contenida en el artículo 150 en relación con el artículo 104.2 de la LGT, en virtud de las cuales se deducirán los plazos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración; o por el contrario, en una aplicación analógica de las reglas de cómputo para la fijación del *dies a quo*, estos no deben ser deducidos.

En relación con la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación de plazo, si bien el TEAC había venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, dicho órgano revisor modificó el criterio hasta entonces aplicado (a la vista de los últimos pronunciamientos del TS), mediante resolución de fecha 5 de marzo de 2014 [R. G. 3467/2013 (NFJ053868)], con base en las Sentencias del TS de 6 de junio de 2013 [rec. n.º 3383/2010 (NFJ054452)], de 14 de octubre de 2013 [recurso de casación para la unificación de doctrina 1342/2013 (NFJ052610)] y de 9 de enero de 2014 [recurso de casación para la unificación de doctrina 1877/2012 (NFJ055944)]. Aun cuando estas sentencias emanan en el marco del antiguo Reglamento general de la inspección de los tributos (art. 31 ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no difiere a los efectos aquí debatidos de su predecesor.

Aplicado al presente supuesto, se advierte que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 22 de abril de 20X14 y el acuerdo de ampliación del plazo se notificó el 25 de abril de 20X15, por lo que conforme a la doctrina expuesta, fue adoptado una vez excedido el plazo de doce meses, sin computar las dilaciones imputadas al contribuyente, lo que determina que el mismo no tenga efecto alguno.

Por otra parte, se ha producido la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario (desde el 23 de abril de 20X14, fecha del requerimiento efectuado para la aportación de la relación detallada de cincuenta facturas, transcurren más de seis meses sin realizar actuación alguna), y si bien esta circunstancia no determina la caducidad del procedimiento, que debe continuar hasta su terminación, sí produce los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, tal y como dispone el apartado 2 del artículo 150 de la LGT:

- 1.º No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En este caso, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada, y el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- 2.º Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Por lo que se refiere a las consecuencias derivadas de la falta de presentación por parte de Viajes los cinco, SA de la declaración informativa de bienes y derechos (modelo 720) correspondiente al ejercicio 2013 en su imposición directa, el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, regula los bienes y derechos no contabilizados o no declarados (presunción de obtención de rentas), disponiendo en su apartado 6 que, en todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este impuesto.

A estos efectos, la disposición adicional decimoctava de la LGT regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, disponiendo que los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT y en los términos que reglamentariamente se establezcan, entre otros:

- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por lo que se refiere al régimen sancionador del propio modelo 720, la disposición adicional decimoctava de la LGT dispone que constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria



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

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

- b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

- c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Por lo tanto, dado que la entidad Viajes los cinco, SA no cumplió con la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT respecto del inmueble de Costa Rica, de las cuentas abiertas y de las participaciones derivadas de sus inversiones en Francia, se entenderá que dichos bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a renta no

declarada, que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, siendo dichas conductas constitutivas de las correspondientes infracciones tributarias, que serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- 2.<sup>a</sup> Por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- 3.<sup>a</sup> Por último, por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

1. El tratamiento fiscal de la retribución de los administradores ha generado amplias discusiones. Esta conflictividad ha sido especialmente intensa en los supuestos en los que el alto directivo se incorpora al órgano de administración, dado que la deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas se ha condicionado a la existencia de la conveniente cobertura estatutaria. La situación, antes de la modificación de la nueva LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), sería:

- 1.º Si los estatutos establecen que el cargo es gratuito, el gasto no es deducible.
- 2.º Si los estatutos establecen que el cargo es retribuido de una forma acorde a la normativa mercantil, el gasto es deducible.
- 3.º Si un alto directivo se ha incorporado al órgano de administración, la deducibilidad del gasto de las cantidades percibidas se condiciona a que las mismas tengan cobertura estatutaria. Si no se cumple este requisito el importe de la retribución se califica como una liberalidad.
- 4.º Si se perciben honorarios profesionales, por funciones distintas del cargo de administración, su deducibilidad será independiente de los importes recibidos, en su caso, por la condición de administrador.

- 5.º Si se perciben importes derivados de unas labores que no se califiquen como de administración, debería ser deducible. Así lo ha manifestado la DGT en múltiples resoluciones, como la V0441/2014, de 18 de febrero (NFC050346).

El artículo 15 de la LIS regula los gastos no deducibles, disponiendo en su letra e) que, si bien no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, no se entenderán comprendidas en esta letra las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Como se puede comprobar, el texto aprobado hace referencia exclusivamente a las funciones de alta dirección y parece excluir del concepto de liberalidad y hacer deducibles las retribuciones de los administradores que ejerzan funciones ejecutivas que, por ejemplo, puedan tener origen en un contrato de alta dirección.

Paralelamente a esta previsión, no se puede ignorar que también se ha incorporado una nueva letra f) al artículo 15 de la LIS en la que se consideran no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Este último inciso debe ponerse en relación con las modificaciones que la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, introduce en la regulación de las retribuciones de los administradores en su condición de tales (art. 217 de la LSC) y de la necesaria aprobación por el consejo de administración de los contratos que atribuyan funciones ejecutivas (art. 249 de la LSC). La no observancia de las exigencias contenidas en los citados preceptos mercantiles podría provocar una situación contemplada en la letra f) del artículo 15 de la nueva LIS y plantear la duda sobre qué norma prevalece en relación a las retribuciones por el ejercicio de funciones ejecutivas, es decir, la letra e), que permite su deducibilidad, o la letra f), que la niega.

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

Para su aplicación, se requiere que exista una distinta calificación fiscal, así como que se trate de una operación realizada con personas o entidades vinculadas, caso en el que se puede estructurar una transacción con naturaleza híbrida, porque lo que se pretende con estas transacciones es minorar la tributación del conjunto de partícipes de la operación.

Como es sabido, el artículo 18 de la LIS regula las personas o entidades vinculadas, por lo que se deberá atender al mismo para disponer del listado completo. En este caso, se considera con la nueva LIS que existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25% en la entidad. El TRLIS (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo) 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 mí-

nimo 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.

En este caso, nos encontramos que un instrumento financiero híbrido, es decir, sometido a un tratamiento fiscal diferente bajo la normativa de dos o más jurisdicciones, de forma que un pago realizado bajo el mismo da lugar a desajustes tributarios. Estos instrumentos tienen unas características tales que hace que su calificación pueda ser dudosa, puesto que suelen reunir tanto características propias de deuda como de instrumentos de patrimonio. De esta forma, si en el país del pagador (España) se consideran deuda y en el país del inversor (Francia) se consideran un instrumento de patrimonio resultará que generarán, en principio, gasto deducible en un país (España) y un ingreso no tributable, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición internacional, en el otro (Francia), resultando, por tanto, en una desimposición considerando todos los contribuyentes afectados.

2. Por lo que se refiere a la operación de permuta, la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), que regula el inmovilizado material, dispone que se considerará que una permuta tiene carácter comercial si la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.

Dado que el enunciado indica que la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido no difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado, la permuta tiene carácter no comercial, por lo que el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

Por lo tanto, contablemente, la empresa Viajes los cinco, SA habrá dado de baja el terreno por su valor de adquisición (520.000 €) y habrá dado de alta el terreno recibido a cambio por dicho valor (520.000 €), no reconociendo beneficio ni pérdida en la operación.

Fiscalmente, el artículo 17 de la LIS regula la regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, disponiendo en su apartado 4 e) que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales adquiridos por permuta.

A estos efectos, se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de la LIS.

En este caso, la entidad integrará en la base imponible del ejercicio 20X11 la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos (620.000 €) y el valor contable de los entregados (520.000 €), a través de un ajuste extracontable positivo de cuantía 100.000 euros.

También cabe señalar que en el artículo 17 de la nueva LIS se ha eliminado la regla que permitía efectuar un ajuste negativo por corrección monetaria a la renta positiva derivada de la

transmisión de bienes inmuebles integrantes del activo fijo o que hubiesen sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta (regulación prevista en el apartado 9 del art. 15 del TRLIS). Dicha modificación produce efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, con lo que las transmisiones que se hubiesen realizado con anterioridad a la fecha indicada sí podrán practicar el ajuste negativo. En el mismo sentido también se ha modificado la normativa del IRPF para eliminar la posibilidad de practicar el ajuste por corrección monetaria a partir del 1 de enero de 2015.

Por lo que se refiere a la venta en el ejercicio 20X13 del activo recibido en la permuta por importe de 617.000 euros, la entidad habrá contabilizado un beneficio procedente del inmovilizado material (cuenta 771 del PGC) por la diferencia entre el valor razonable del bien, neto de los gastos de venta (617.000 €), y su valor contable (520.000 €), es decir, 97.000 euros.

Desde el punto de vista fiscal, el valor fiscal del terreno recibido en la permuta asciende a 620.000 euros, por lo que la venta del mismo origina una pérdida fiscal de 3.000 euros, por diferencia entre el valor razonable del bien, neto de los gastos de venta (617.000 €) y su valor fiscal (620.000 €).

Por lo tanto, la entidad Viajes los cinco, SA deberá efectuar un ajuste extracontable negativo en el ejercicio 20X13 por importe de 100.000 euros.

**3.** Uno de los aspectos más novedosos contenidos en la nueva LIS es la modificación del mecanismo de eliminación de la doble imposición, equiparando el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, con independencia de que la fuente sea nacional o extranjera. La nueva configuración supone el abandono de uno de los principios troncales que informó el TRLIS de correlación global de la tributación y de mitigación de la doble imposición, lo que en ocasiones provocará situaciones de sobreimposición y, en menor medida, de desimposición.

Esta revisión del mecanismo de la doble imposición implica:

- a) El abandono del método de imputación con deducción en la cuota íntegra para los dividendos de fuente interna y la adopción del método de exención mediante la realización de un ajuste extracontable negativo a la base imponible que ya venían aplicando los dividendos y plusvalías de fuente extranjera.
- b) La supresión de la mitigación parcial de la doble imposición para los dividendos de fuente interna procedentes de participaciones inferiores al 5%.
- c) La extensión del régimen de exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de valores extranjeros a los valores nacionales.
- d) La incorporación de un tratamiento específico para los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de sociedades *holding*.

La exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, regulada en el artículo 21 de la nueva LIS, requiere en su apartado 1 a) del cumplimiento de requisitos análogos a los que preveían los artículos 21 y 30.2 del TRLIS, es decir:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %, si bien amplía el concepto de participación significativa a la cartera con un valor de adquisición superior a 20.000.000 de euros, aun cuando sea representativa de una participación inferior al 5 %.
- b) Que la participación mínima se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- c) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, sin perjuicio de que pueda aplicarse sobre la misma la deducción por doble imposición jurídica recogida en el artículo 31 de la LIS, que dispone que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.  
No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.  
Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

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

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo

señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la entidad Adamski, se cumplen los requisitos para aplicar la exención por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 21 de la nueva LIS, por lo que procede efectuar un ajuste extracontable negativo por valor de 100.204 euros:

- 1.º El porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad Adamski es del 30 %, porcentaje superior al mínimo exigido (5 %).
- 2.º Dicha participación fue adquirida en el año 20X12, por lo que se ha poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya (en caso de que dicho plazo fuera inferior al año, bastaría con mantenerla posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo).
- 3.º En el país de residencia de la entidad Adamski existe un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades con un tipo nominal del 12 %, porcentaje superior al 10 % exigido cuando se trata de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

Por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la sociedad Megasa, residente en España y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 3 % del capital social, por importe de 213.549 euros, no procede aplicar la exención por doble imposición de dividendos contemplada en el artículo 21 de la LIS, dado que el porcentaje de participación es inferior al 5 %. Por otra parte, tampoco podremos aplicar la deducción por doble imposición, dado que la nueva LIS únicamente contempla este mecanismo para los dividendos de fuente internacional.

Por último, por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la entidad Locsa, residente en el extranjero y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 4 % del capital social, tampoco procede aplicar la exención por doble imposición de dividendos contemplada en el artículo 21 de la LIS, dado que el porcentaje de participación es inferior al 5 %. En cambio, y a diferencia del caso anterior, sí que procede aplicar la deducción por doble imposición jurídica internacional contemplada en el artículo 31 de la LIS, que ascenderá a 4.089,40 euros, al ser la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (es decir, 4.381,5 €).
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (4.089,40 €, es decir, el 28 % de 14.605 €, si suponemos un tipo de gravamen del 28 % para el ejercicio 20X15).

4. El artículo 38 de la LIS regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, disponiendo que será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

Dado que la plantilla media de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % asciende a 0,75 personas para el año 20X13 (el trabajador discapacitado fue contratado el 1 de abril de 20X13), y teniendo en cuenta que el enunciado indica que hasta la fecha Viajes los cinco, SA no tenía ningún trabajador con discapacidad en plantilla, el incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % experimentado en el año 20X13 respecto del promedio de plantilla de trabajadores de la misma naturaleza del periodo impositivo 20X12 asciende a 0,75, por lo que la deducción de la cuota íntegra ascenderá a 6.750 euros ( $9.000 \times 0,75$ ).

El artículo 43 del TRLIS regulaba las deducciones por creación de empleo, disponiendo que las entidades que tuvieran una plantilla inferior a cincuenta trabajadores en el momento en que concertaran contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrían deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultaba de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de cincuenta trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produjera, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estaba condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionaría a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal (SPEE) sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Dicha deducción se aplicaría en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estaba



condicionada al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos señalados en este artículo determinaría la pérdida de la deducción, que se regularizaría en la forma establecida en el artículo 137.3 de la LIS.

En este caso, la deducción por creación de empleo aplicada por la entidad Viajes los cinco, SA estaba condicionada al mantenimiento de la relación laboral durante tres años desde la fecha de su inicio. Si el trabajador que dio derecho a la aplicación de la deducción fue contratado en el año 20X11 y fue despedido en fecha 1 de abril de 20X13, es evidente que se incumplió uno de los requisitos a que se refiere el artículo 43 del TRLIS.

A estos efectos, el artículo 137.3 del TRLIS establece que cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de este, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en periodos anteriores, además de los intereses de demora.

Por lo tanto, en la declaración-liquidación correspondiente al IS del ejercicio 20X13 (periodo impositivo en que tiene lugar el incumplimiento de los requisitos a que se refiere el art. 43 del TRLIS), la entidad Viajes los cinco, SA deberá ingresar, junto con la cuota de dicho periodo impositivo la cantidad deducida (6.426 €), además de los intereses de demora.

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

La operación efectuada por la sociedad mercantil Viajes los cinco, SA, consistente en la entrega de un pequeño almacén de su propiedad a una entidad promotora, a cambio de un local de la nueva promoción que se levantará sobre el solar donde se ubica el citado almacén, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional [de acuerdo con el art. 5.Uno.b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario] en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional [de acuerdo con el apartado Dos.b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos].

Por otra parte, se trata de una operación exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación.

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la LITP y AJD, y el artículo 4.4 de la LIVA, determi-

nadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad TPO del ITP y AJD. Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble, cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de entrega del almacén quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA, dando nueva redacción al artículo 20.Dos de la LIVA, de forma que la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorrata especial. Ciertamente sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorrata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por auto-repercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Así, el artículo 8 del RIVA ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el adquirente es una entidad promotora que se dedica a la promoción de viviendas y locales así como a la compraventa de viviendas y locales usados, con una prorrata de deducción del 70%, se cumplen los requisitos para que el transmitente (Viajes los cinco, SA) pueda renunciar a dicha exención, dado que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a efectuar la deducción parcial del IVA soportado al realizar la adquisición.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será Viajes los cinco, SA.

Ahora bien, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de que Viajes los cinco, SA (empresa transmitente) renuncie a la exención, el sujeto pasivo de la operación será la entidad promotora adquirente del almacén.

Por lo que se refiere al devengo de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en fecha 24 de abril de 20X15 (fecha de formalización de la escritura pública).

Por último, por lo que se refiere a la base imponible a efectos del IVA, el artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales para determinar la base imponible. La primera es justamente cuando la contraprestación no consiste en dinero.

La norma establecía que en estos casos la base imponible era igual al valor de mercado (en concreto, el valor acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes).

Por lo tanto, como en otros impuestos, el valor se fijaba en el valor de mercado. Sin embargo, el IVA parte de un esquema diferente al de otros impuestos. Así, si analizamos la definición de base imponible del artículo 73 de la Directiva del IVA, hemos de concluir que la regla es el importe de la contraprestación que se vaya a obtener del adquirente y, por tanto, no se puede considerar que el valor de mercado se aplique como regla general (con la salvedad de determinadas operaciones vinculadas previstas tanto en la Directiva como en la LIVA).

En el caso de permutas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este particular. Así, en la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala sexta) de 2 de junio de 1994 [asunto C-33/93 (NFJ003379)], el Tribunal concluyó que si se recibe un servicio de un tercero el valor que se le asigna a ese servicio es lo que se está dispuesto a pagar que no es más que el coste del activo entregado a cambio. Como se puede comprobar, la subje-

tividad de la base imponible en el IVA tiene consecuencias diferentes de las previstas en otros impuestos donde prima sin discusión el valor de mercado.

Esta doctrina fue refrendada por la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala sexta) de 3 de julio de 2001 [asunto C-380/99 (NFJ010915)] y por la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012 [asunto C-549/11 (NFJ049500)].

Precisamente, esta última sentencia es la que justifica el cambio, según la exposición de motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Así, en primer lugar, se establece que la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. De esta forma, se atiende a la naturaleza subjetiva de la base imponible.

Acto seguido se establece que, salvo prueba en contrario, la base imponible coincidirá con los importes derivados de las reglas de autoconsumo.

El enunciado del supuesto nos indica que el almacén se valora, a efectos de la permuta, en 500.000 euros, por lo que la base imponible de la entrega del terreno se corresponde con dicha cantidad.

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por otra parte, la operación efectuada por la entidad promotora, consistente en la entrega de un local de la nueva promoción cuya construcción está a punto de terminar a Viajes los cinco, SA, a cambio de un pequeño almacén, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial.

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

Por lo que se refiere al devengo de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en fecha 10 de mayo de 20X16.

No obstante lo anterior, 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 entrega del almacén en fecha 24 de abril de 20X15 cons-

tituye un pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible (la entrega del local se producirá en fecha 10 de mayo de 20X16), por lo que el devengo de la operación se produce en fecha 24 de abril de 20X15.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad promotora.

Por último, por lo que se refiere a la base imponible a efectos del IVA, el artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales de la base imponible, disponiendo en su apartado 1 que, en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

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

En consecuencia, la base imponible del pago a cuenta coincidirá con la de la entrega de la edificación futura (500.000 €), no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta (24 de abril de 20X15) hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción (10 de mayo de 20X16).

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por otra parte, la entrega de los ordenadores portátiles, teléfonos móviles e impresoras por parte de Mediamarca, SA constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial, sin que le resulte de aplicación ninguno de los supuestos de exención a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

Por lo que se refiere al devengo de las operaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en febrero de 20X15 (para los cinco ordenadores portátiles), marzo de 20X15 (para los teléfonos móviles) y abril de 20X15 (para las impresoras).

Por lo que se refiere a la base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, será el importe de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto. Es decir, que la misma ascenderá a 6.000 euros (para la entrega de los ordenadores portátiles), 2.400 euros (para la entrega de los teléfonos móviles) y 3.300 euros (para la entrega de las impresoras).

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación en todos los casos el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por último, por lo que se refiere al sujeto pasivo, cabe señalar que los artículos 199 y 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, habilitan a que los Estados miembros designen como sujeto pasivo del IVA al destinatario, empresario o profesional, en lugar del transmitente del bien o del prestador del servicio. No obstante, dicha habilitación se circunscribe exclusivamente a las categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se detallan en los citados artículos, y afecta a los sectores en los que se ha detectado que las tramas de fraude son habituales o en los que hay un riesgo mayor de pérdida de ingresos fiscales.

Con la aprobación de la Directiva 2013/43/UE, se modificó el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, introduciendo nuevos supuestos en la mencionada lista. Concretamente, se añadieron las letras c) a j) en el artículo 199 bis (entre las que se incluyen la entrega de teléfonos móviles, de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, y metales en bruto y semiacabados).

Haciendo uso de la habilitación que concede este artículo a los Estados miembros, mediante la Ley 28/2014 se aprueban tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en la normativa española, recogidos en una nueva letra g) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. Debe advertirse que estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo entran en vigor con efectos desde el día 1 de abril de 2015. Si bien inicialmente el proyecto de ley no preveía una entrada en vigor específica para este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, finalmente se introdujo justificada en la necesidad de dar un plazo temporal de adaptación de las aplicaciones informáticas en el primer año en que se implantan nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, se añade al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA una nueva letra g) con tres nuevas categorías de bienes en las que el sujeto pasivo será el destinatario, empresario o profesional, de las operaciones:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Ahora bien, en relación con los dos últimos supuestos (entrega de teléfonos móviles y entrega de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales), la inversión del sujeto pasivo se producirá únicamente si:

- a) El empresario o profesional destinatario de la operación es revendedor de bienes, con independencia del importe de la entrega, o

- b) Cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al destinatario, empresario o profesional no revendedor, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, IVA excluido.

En cuanto al primer supuesto citado (empresario o profesional revendedor), el nuevo artículo 24 quinquies del RIVA establece que se considerará revendedor el empresario o profesional que se dedique habitualmente a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

En estos supuestos, y atendiendo a las obligaciones que impone este nuevo artículo, el empresario revendedor deberá comunicar su condición de revendedor, mediante presentación de declaración censal a la Administración tributaria, con anterioridad al inicio de la actividad de revendedor. No obstante, tratándose de empresarios o profesionales que vinieran realizando dicha actividad en el año 20X14, la comunicación podía realizarse hasta el 31 de marzo de 20X15 mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario o profesional y que tienen la condición de revendedores. Ambas circunstancias quedarán acreditadas mediante la aportación al proveedor del certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT.

En relación con el segundo supuesto detallado (destinatario, empresario o profesional, no revendedor), se establece un umbral de 10.000 euros de contraprestación, excluido el IVA, por operaciones documentadas en una misma factura, de tal forma que, para las facturas con una base imponible superior a dicho umbral entrará en juego el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Con el fin de evitar prácticas abusivas y desgloses artificiales de una operación en varias facturas, se deberá atender al importe total de las entregas realizadas cuando, habiéndose documentado en dos o varias facturas, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido un desglose artificial de la misma a los efectos de evitar la aplicación de esta norma.

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

### Primero

Además de las disposiciones aplicables a todos los regímenes aduaneros, el régimen aduanero del despacho a libre práctica se regula, a nivel comunitario, en los artículos 79 a 83 del Reglamento CEE n.º 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), así como en los correspondientes artículos del Reglamento CEE n.º 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del CAC (RCAC).

El artículo 79 del CAC dispone que el despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria, e implica la aplicación de las medidas

de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados.

El artículo 4.7 del CAC define las «mercancías comunitarias», entre otras, como aquellas que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23 del CAC, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la comunidad.

El artículo 4.8 del CAC dispone, por su parte, que las mercancías comunitarias perderán este estatuto aduanero al salir efectivamente del territorio aduanero de la comunidad.

El enunciado indica que la embarcación de recreo se construyó enteramente en un astillero holandés por lo que, de acuerdo con los artículos 4.7 y 23 del CAC, se trataba de una mercancía comunitaria.

Ahora bien, la exportación definitiva de la misma desde Holanda a las Islas Bahamas supuso, de conformidad con el artículo 4.8 del CAC, la pérdida de su estatuto aduanero de mercancía comunitaria, al salir la embarcación efectivamente del territorio aduanero de la comunidad.

Por otra parte, el artículo 48 del CAC dispone que las mercancías no comunitarias presentadas en aduana deberán recibir uno de los destinos aduaneros admitidos para tales mercancías.

En este caso, el destino aduanero que deberá recibir la embarcación de recreo es el despacho a libre práctica que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79 del CAC, conferirá el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

Por lo que se refiere al plazo, el artículo 49 del CAC señala que cuando se realice la declaración sumaria de las mercancías, estas deberán ser declaradas para un régimen aduanero o ser objeto de una solicitud para recibir un destino mencionado dentro de los plazos siguientes:

- a) Cuarenta y cinco días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria, respecto de las mercancías transportadas por vía marítima;
- b) Veinte días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria, respecto de las mercancías transportadas por una vía distinta de la marítima.

Dado que el enunciado indica que la embarcación llegará a España por vía marítima, el plazo será de cuarenta y cinco días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria.

Cabe señalar, asimismo, que el despacho a libre práctica de la embarcación de recreo dará origen a una deuda aduanera de importación, tal y como dispone el artículo 201 del CAC, originándose la misma en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica.

Por otra parte, el artículo 65.1 b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, dispone que estará sujeta al IEDMT la primera matriculación de embarcaciones y buques



de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente federación deportiva.

Tienen la consideración de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos:

- 1.º Las embarcaciones que se inscriban en las listas sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en su caso, en el registro de la correspondiente federación deportiva.
- 2.º Las embarcaciones distintas de las citadas en el párrafo anterior que se destinen a la navegación privada de recreo, tal como se define en el apartado 13 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales (LIE), es decir, la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

Por otra parte, el artículo 66.1 g) de la LIE, en la redacción dada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, dispone que estará exenta del IEDMT la primera matriculación definitiva de las embarcaciones y los buques de recreo o deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler (la Ley 16/2013 amplía el alcance de la exención, ya que se suprime el límite hasta entonces exigido de que no tuvieran una eslora superior a 15 metros).

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos. En todo caso, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquellas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la LIVA.

A estos efectos, tampoco se entenderá que existe actividad de alquiler de embarcaciones respecto de aquellas que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la LIVA, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos, o en el caso de contratos de arrendamiento-venta y asimilados o de arrendamiento con opción de compra.

En particular, dichas embarcaciones no podrán dedicarse, en ningún caso, al uso y disfrute del titular de la embarcación, cónyuge e hijos.

En consecuencia, en el presente caso no resulta aplicable el supuesto de exención contemplado en el artículo 66.1 g) de la LIE, dado que la embarcación de recreo no se afecta efectiva y

exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler (el enunciado indica que durante la época estival se va a destinar a organizar excursiones para los clientes de los eventos hoteleros de la Costa del Sol, mientras que en la época no estival se va a afectar al ejercicio de la actividad de alquiler).

## Segundo

Por lo que se refiere a la viabilidad de las cuotas de derechos de importación por el mobiliario importado, el artículo 201 a) del CAC dispone que dará origen a una deuda aduanera de importación, entre otros, el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación.

La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

No obstante lo anterior, el artículo 221 del CAC dispone:

- 1.º Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.
- 2.º La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

El enunciado indica que, como consecuencia de una inspección iniciada en fecha 14 de octubre de 20X14, el 22 de marzo de 20X15 se incoó acta de conformidad con una cuota de 100.000 euros en concepto de derechos de importación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 156.3 de la LGT, se entendió producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes, contado desde el día siguiente a la fecha del acta, es decir, el 23 de abril de 20X15.

Dado que la importación del mobiliario procedente de China se realizó en fecha 15 de octubre de 20X11, mientras que la liquidación tributaria derivada del acta de conformidad se entendió dictada y notificada en fecha 23 de abril de 20X15, cabe concluir que la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación se realizó una vez expirado el plazo de tres años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera (art. 221 del CAC).

Por lo tanto, deberá declararse la extinción de la deuda aduanera (100.000 €), tal y como dispone el artículo 221 del CAC, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Por otra parte, por lo que se refiere a la viabilidad de las cuotas de IVA por el mobiliario importado, el artículo 77 de la LIVA dispone que, en las importaciones de bienes, el devengo del

impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación (de acuerdo con el art. 201 del CAC, la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de despacho a libre práctica).

La notificación en fecha 14 de octubre de 20X14 del inicio de una actuación inspectora en relación con el IVA a la importación supone, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1 a) de la LGT, la interrupción del plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) de la LGT], el cual comenzó a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración [art. 67.1 a) de la LGT].

Dicha interrupción supone, de acuerdo con el artículo 68.6 de la LGT, el inicio de nuevo del cómputo del plazo de prescripción.

Por otra parte, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo.

Dado que el procedimiento de inspección se inició en fecha 14 de octubre de 20X14 y finalizó en fecha 23 de abril de 20X15 (mediante liquidación tácitamente dictada y notificada, en los términos establecidos en el art. 156.3 de la LGT), cabe concluir que el procedimiento inspector concluyó dentro del plazo de doce meses a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT.

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

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

Ya hemos visto anteriormente que la deuda aduanera (100.000 €) debe extinguirse, dado que la comunicación de los derechos al deudor se realizó una vez expirado el plazo de tres años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

No obstante lo anterior, el artículo 83 de la LIVA dispone que formarán parte de la base imponible de las importaciones los derechos de importación que se devenguen con motivo de la misma (no habla de derechos liquidados, sino de derechos devengados).

La importación del mobiliario procedente de China da origen (origina el devengo) a una deuda aduanera de importación por lo que, siendo la base imponible de 100.000 euros, la cuota de IVA debe ascender a 21.000 euros (siendo dicha cantidad el resultado de aplicar, a la base imponible, el tipo de gravamen del 21 %, establecido en el art. 90 de la LIVA).

Por lo que se refiere a la liquidación del IVA a la importación, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica el artículo 167.Dos de la LIVA, que regula la liquidación del IVA a la importación. Se trata de una medida que permite diferir el pago del IVA a la importación y neutraliza su efecto financiero, al poder ingresarse mediante la propia autoliquidación del IVA (modelo 303) en la que el sujeto pasivo ejercita el derecho a la deducción, en cuyo caso no será obligatorio el pago mediante la liquidación que viene utilizándose hasta ahora (modelo 031).

Pueden acogerse a este método, mediante comunicación a la Administración tributaria por declaración censal, los sujetos pasivos del IVA que estén obligados a presentar mensualmente sus declaraciones de IVA.

La redacción aprobada del artículo 167.Dos de la LIVA es la siguiente:

«Dos. En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración- liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración».

Así, de la nueva redacción de este artículo y del artículo 71.4 del RIVA se desprende que podrán incluir las cuotas del IVA a la importación en las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA que presenten (no siendo obligatorio el pago mediante la liquidación que viene utilizándose hasta ahora, modelo 031):

- a) Aquellos con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,03 euros.
- b) Los que apliquen el régimen de los grupos de IVA.
- c) Los que se hayan acogido al régimen de devolución mensual.

El hecho de poder simultanear ingreso y deducción supondrá un alivio financiero para las empresas exportadoras, tal y como recoge la exposición de motivos de la Ley 28/2014.

La aplicación de este régimen de ingreso del IVA a la importación requerirá que el sujeto pasivo del IVA opte por el mismo. Si bien el plazo ordinario para ejercer la opción será el correspondiente al mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, para el 20X15 se ha previsto un plazo extraordinario y aquellos sujetos que estén interesados deben darse de alta durante el mes de enero de 20X15, al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1073/2014, por el que se modifica el RIVA.

### Tercero

El artículo 50.1 de la LIE establece los tipos impositivos de los distintos productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos.

En el caso del gasóleo de automoción, la LIE fija dos tipos impositivos estatales, uno general y uno especial, de 307 y 24 euros por cada 1.000 litros, en tanto que para el gasóleo bonificado (es decir, para los gasóleos B y C, que pueden utilizarse como combustible de calefacción y en algunos motores, tales como los de tractores agrícolas) los tipos estatales que fija la LIE son de 78,71 y 6 euros por cada 1.000 litros.

Además, las comunidades autónomas pueden fijar unos tipos impositivos autonómicos, dentro de ciertos límites establecidos en la ley, que son también de importe superior en el caso del gasóleo de automoción que en el caso de los gasóleos B y C.

El consumo de gasóleo al tipo reducido del epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> (gasóleo bonificado) es, sin duda, no solo el beneficio fiscal que implica un mayor coste para el Tesoro Público de entre todos los contemplados por la LIE, sino también el responsable de un importante fraude fiscal, habida cuenta el gran número de usuarios y de distribuidores de este producto y el beneficio que obtiene quien lo utilice indebidamente en fines para los que debiera utilizar gasóleo del epígrafe 1.4 (aproximadamente, 0,3 € por litro), y eso solo teniendo en cuenta los tipos impositivos estatales correspondientes a los epígrafes 1.3 y 1.4, así como la cuota diferencial de IVA.

Por su parte, el artículo 54 de la LIE regula las prohibiciones y limitaciones de uso, disponiendo en su apartado 2 que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

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

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

- b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización (los vehículos no ordinarios, es decir, los vehículos especiales definidos como tales en el Anexo II del Reglamento general de vehículos aprobado por RD 2822/1998, sí pueden utilizar en sus motores gasóleo a tipo reducido, siempre que no hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos).
- c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

El artículo 50.3 de la LIE dispone que la aplicación de los tipos reducidos fijados para los epígrafes 1.4, 1.12, 1.15, 1.16 y 2.10 queda condicionada al cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente en cuanto a la adición de trazadores y marcadores, así como a la utilización realmente dada a los productos. Tales condiciones podrán comprender el empleo de medios de pago específicos.

Según el artículo 106 del RIE, solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido, además de las fábricas y los depósitos fiscales, los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados.

Señala el RIE que los detallistas que deseen comercializar gasóleo bonificado deberán inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a la instalación de venta al por menor desde la que pretenden efectuar tal comercialización (clave de actividad HZ). La condición de detallista autorizado para la recepción de gasóleo bonificado se acreditará mediante la tarjeta de inscripción en el mencionado registro territorial.

El suministro de gasóleo bonificado efectuado por un detallista a un consumidor final autorizado estará condicionado a que el pago se efectúe mediante la utilización de las tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado a que se refiere el artículo 107 del RIE.

Los consumidores finales de gasóleo bonificado que no lo adquieran a detallistas, acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del NIF.

Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo bonificado con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos.

Por su parte, el artículo 55 de la LIE regula las infracciones y sanciones tributarias, disponiendo que constituirá infracción tributaria grave la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de la LIE. Dichas infracciones se sancionarán con arreglo a lo que se dispone en el propio artículo 55 de la LIE, con independencia de las sanciones que pudieran proceder, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de la LIE, por la posible comisión de otras infracciones tributarias.

A efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, tendrán la consideración de autores los titulares de los vehículos que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aun cuando los mismos no sean conducidos por el propio titular, salvo en el caso de vehículos arrendados o de vehículos sustraídos.

El apartado 4 del artículo 55 de la LIE determina las sanciones que podrán imponerse por la utilización indebida como carburante de gasóleo bonificado. Se trata de multas pecuniarias fijas de 1.200, 3.600, 7.200 o 12.000 euros, en función de si la potencia de los motores de los vehículos o embarcaciones que utilizan indebidamente este carburante es inferior a 10 CV o a 220 kw, o si se sitúa entre 10 y 25 CV o entre 220 y 550 kw, o si se sitúa entre 25 y 50 CV o entre 550 y 1.100 kw, o si es superior a 50 CV o a 1.100 kw.

Dispone la LIE que, en caso de comisión repetida de esta clase de infracciones, se duplicarán los importes de las multas pecuniarias.

Por su parte, el artículo 120 del RIE faculta a los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad y a los del Servicio de Vigilancia Aduanera para detener e inspeccionar cualquier vehículo o embarcación y para tomar muestras de los combustibles y carburantes contenidos en sus depósitos, carburadores y conducciones. Utilizando un mini-laboratorio de que van provistos dichos agentes, pueden detectar si tal carburante contiene trazadores o marcadores y, en caso afirmativo, deducir que se está ante la presunta comisión de una infracción tributaria.

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

1. El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF regula los rendimientos íntegros de actividades económicas, disponiendo que se considerarán como tales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Por lo tanto, procede considerar la contraprestación por la tala de los árboles de una explotación forestal como rendimiento de la actividad económica, a integrar en la renta general.

El artículo 28 de la LIRPF regula las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, señalando que el mismo se determinará según las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF, para la estimación directa, y en el artículo 31 de la LIRPF, para la estimación objetiva.

El artículo 30 establece las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, en los siguientes términos:

- 1.º La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

- 2.º Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

Por lo tanto, dado que los hijos de doña Bárbara no están afiliados a la Seguridad Social, no procede deducir, para la determinación del rendimiento de la actividad económica, las retribuciones estipuladas con los hijos menores de edad.

Por lo que se refiere a la imputación temporal, el artículo 14.2 d) de la LIRPF dispone que, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y estos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al periodo impositivo de su transmisión.

Por lo tanto, dado que se trata de una operación con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por aplicar la regla de imputación temporal especial, imputando las rentas a medida que



se hagan exigibles los cobros correspondientes. De esta forma, en el ejercicio 20X14 imputará el 50% de la renta obtenida (300.000/600.000), en el ejercicio 20X16 imputará el 33,33% de la renta obtenida (200.000/600.000), mientras que en el ejercicio 20X17 imputará el 16,67% de la renta obtenida (100.000/600.000).

En el ejercicio 20X18 el contribuyente no imputará renta alguna, dado que el pagaré del año 20X18, cuyo importe asciende a 100.000 euros, se descuenta en el mes de diciembre de 20X14, y la renta se imputa al periodo impositivo de la transmisión, es decir, 20X14.

Por lo que se refiere a la posibilidad de reducir el rendimiento neto de la actividad económica en un 30%, al tener un periodo de generación superior a dos años, el artículo 32.1 de la LIRPF dispone que no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Dado que el enunciado indica que el periodo de producción medio, según el Principado de Asturias (comunidad autónoma en la que se sitúa la explotación) es de 15 años, no procede aplicar la reducción del 30% contemplada en el artículo 32.1 de la LIRPF.

2. El interés obtenido por la realización de una imposición a plazo fijo de 80.000 euros constituye un rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.2 de la LIRPF, obtenido por la cesión a terceros de capitales propios, a integrar en la renta del ahorro.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

El móvil de última generación con el que la entidad bancaria premia a doña Bárbara constituye para esta un rendimiento del capital mobiliario en especie (no dinerario) del artículo 25.2 de la LIRPF, dado que deriva de la cesión a terceros de capitales propios, a integrar en la renta del ahorro. De conformidad con el artículo 43 de la LIRPF, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de determinadas reglas especiales de valoración, y a dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al receptor de la renta.

El artículo 90 de la LIRPF regula el importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario, señalando que la retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19% (la disp. adic. trigésima primera de la LIRPF establece que en el periodo impositivo 20X15, el porcentaje de retención será del 20%).

Para el cálculo del ingreso a cuenta, el artículo 103 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el RIRPF establece que la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie del capital mobiliario se calculará aplicando el porcentaje del 19% (20% para el periodo impositivo 20X15) al resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o el coste para el pagador.

En consecuencia, el ingreso a cuenta asciende a 167,76 euros ( $699 \times 1,2 \times 20\%$ ). Dado que el enunciado no nos indica si el ingreso a cuenta ha sido o no repercutido al perceptor de la renta, únicamente deberemos adicionarlo al valor de mercado del móvil si el mismo no ha sido repercutido a doña Bárbara.

**3.** Por lo que se refiere al inmueble del que doña Bárbara es titular desde el año 20X1, adquirido por herencia y situado en Francia, que nunca ha sido declarado ante las autoridades españolas, el artículo 39 de la LIRPF regula las ganancias patrimoniales no justificadas, disponiendo en su apartado 2 que, en todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.

A estos efectos, la disposición adicional decimoctava de la LGT regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, disponiendo que los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT y en los términos que reglamentariamente se establezcan, y entre otros, información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por otra parte, constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

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

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán, en el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos refe-

ridos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

Por lo tanto, la tenencia del inmueble adquirido por herencia por doña Bárbara en el ejercicio 20X1 constituye una ganancia de patrimonio no justificada, en aplicación de lo establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF, a integrar en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, dado que no se ha cumplido respecto del inmueble, en el plazo establecido al efecto, con la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, siendo dicha conducta constitutiva de una infracción tributaria, en los términos establecidos en la referida disposición adicional.

4. Las retribuciones obtenidas por el hermano de doña Bárbara (tanto las retribuciones abonadas hasta la fecha de la jubilación como la prestación por jubilación anticipada) constituyen un rendimiento íntegro del trabajo, regulado en el artículo 17 de la LIRPF, según el cual se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (a integrar en la renta general).

El artículo 18 de la LIRPF regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, disponiendo que se aplicará una reducción del 30% (la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF, en consonancia con la bajada de tipos impositivos en el IRPF, minora el porcentaje de reducción del 40% al 30%) en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único periodo impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

Al ser la prestación por jubilación anticipada percibida un rendimiento derivado de la extinción de una relación laboral, debemos considerar como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador (35 años) por lo que, al tener un periodo de generación superior a dos años, procede aplicar la reducción a que se refiere el artículo 18 de la LIRPF.

Ahora bien, por lo que se refiere a la cuantía de la reducción, el artículo 18 de la LIRPF establece que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la LIRPF, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Por lo tanto, dado que la prestación por jubilación anticipada asciende a 800.000 euros, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción ascenderá a 200.000 euros  $[300.000 - (800.000 - 700.000)]$ , por lo que procederá computar por este concepto 740.000 euros  $[800.000 - (200.000 \times 30\%)]$ .

Por otra parte, la Ley 26/2014 reorganiza el tratamiento de los gastos deducibles y las reducciones del rendimiento neto.

Por un lado, se modifica el apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF, en el que se regulan los gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo. En este sentido, se mantienen los gastos que ya resultaban deducibles, incorporándose un nuevo gasto deducible bajo la denominación de otros gastos distintos, por importe de 2.000 euros anuales.

Asimismo, se prevé que el importe a deducir sea el doble, esto es, 4.000 euros anuales, en aquellos periodos impositivos en los que se produce un cambio de residencia habitual por un contribuyente desempleado e inscrito en la oficina de empleo que acepte un puesto de trabajo que exige este cambio de residencia a un nuevo municipio.

Igualmente, se incrementa la cuantía deducible en 3.500 euros anuales para las personas con discapacidad que obtienen rendimientos del trabajo como trabajadores activos. El incremento será de 7.750 euros anuales para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Ahora bien, este gasto deducible en concepto de otros gastos distintos tiene como límite el rendimiento íntegro del trabajo, de forma que no puede resultar un rendimiento del trabajo negativo por aplicación de estos gastos deducibles, actuando el importe del rendimiento del trabajo como límite efectivo a la cuantía deducible.

Por otro lado, se suprime la reducción de 2.652 euros por obtención de rendimientos del trabajo aplicable a los trabajadores con rendimientos superiores a 13.260 euros, regulada en el artículo 20 de la LIRPF. Lo mismo ocurre en los casos de movilidad geográfica del trabajador y trabajadores con discapacidad.

Así, como novedad para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 la reducción por obtención de rendimientos del trabajo se aplicará solamente si el contribuyente obtiene rendimientos netos del trabajo por un importe inferior a 14.450 euros, siempre que no tenga a su vez rentas distintas de las del trabajo superiores al importe de 6.500 euros, con un máximo de 3.700 euros anuales.

En último lugar, destacar que la reducción por prolongación de la actividad laboral ha sido suprimida. Así, a partir del 1 de enero de 2015 los trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral no podrán aplicar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo de forma incrementada.

Por lo tanto, en el presente caso para la determinación del rendimiento neto del trabajo, constituye gasto deducible las cotizaciones a la Seguridad Social (10.000 €) y, en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, tal y como dispone la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF, la cantidad de 2.000 euros anuales.

Además, al tratarse de una persona con discapacidad que obtiene rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales (o bien 7.750 € anuales si acredita necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida).

Por lo que se refiere a la reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo, establecida en el artículo 20 de la LIRPF, dado que para su aplicación se requiere unos rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros (siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 €), y a la vista de los rendimientos del trabajo obtenidos, no se podrá aplicar dicha reducción.

El reconocimiento del grado de discapacidad del 38% en marzo de 20X14 dará lugar a la regularización del tipo de retención, tal y como establece el artículo 87 del RIRPF, que dispone que procederá regularizar el tipo de retención, entre otras circunstancias, si en el curso del año natural sobreviniera la condición de persona con discapacidad, siempre que dicha circunstancia determinase un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

- a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 del RIRPF, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.
- b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.
- c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra b) anterior entre la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 83.2 del RIRPF que resten hasta el final del año, y se expresará con dos decimales.

El nuevo tipo de retención se aplicará a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador la condición de persona con discapacidad, siempre y cuando tal comunicación se produzca con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la LIRPF.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 45 %.

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

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

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

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

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

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

En el caso que nos ocupa, el contribuyente ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos quince años, y es titular de participaciones en diversas entidades cuyo valor de mercado es superior a 4.000.000 de euros, por lo que le resultará de aplicación el artículo 95 bis de la LIRPF.

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

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

- a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.
- b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:
  - El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.
  - El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los divi-

dendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

### Primero

El artículo 119 de la LGT define la declaración tributaria como todo documento presentado ante la Administración tributaria, donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

Por lo que se refiere a los efectos de la declaración tributaria, se pueden resumir en los siguientes:

- 1.º Iniciación del procedimiento de gestión tributaria, de acuerdo con el artículo 118 a) de la LGT.
- 2.º Interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ya que el hecho de tal presentación supone un acto del sujeto pasivo conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, según prevé el artículo 68.1 c) de la LGT.
- 3.º Crea una presunción de certeza, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LGT, que traslada a la Administración la carga de probar lo incierto de lo declarado y, por otra parte, vincula al particular salvo que haya incurrido en error de hecho en las mismas.
- 4.º No implica la presentación de una declaración la aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria, tal y como dispone el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 119 de la LGT.
- 5.º Por último, 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 (art. 119.3 de la LGT).

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

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

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable

a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por su parte, el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, regula los supuestos generales de devolución, y establece un plazo de seis meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas; a contar desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o de la fecha de su presentación, para el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

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

Por otra parte, el artículo 125 del RGGIT regula la terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, disponiendo en su apartado 2 que cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

El artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el RIVA, dispone que el contribuyente deberá presentar la autoliquidación mensual del IVA en los primeros veinte días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual (excepto la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación, en cuyo caso se deberá presentar en los primeros treinta días naturales).

El artículo 119 del RGGIT regula las autoliquidaciones complementarias, señalando que cuando se haya solicitado una devolución por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

Dado que el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre de 20X13 finalizó el 30 de enero de 20X14, y en fecha 1 de abril de 20X14 el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria con resultado a devolver de 5.000 euros, el plazo de seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la autoliquidación extemporánea, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 1 de octubre de 20X14.

Por consiguiente, por lo que se refiere al caso a), no procederá el abono de interés de demora alguno, dado que la Administración ha efectuado la devolución dentro del referido plazo de seis meses.

Por el contrario, por lo que se refiere al caso b), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 2 de octubre de 20X14 y el 10 de octubre de 20X14, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 5.000 euros, dado que el artículo 125.2 del RGGIT establece que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

## Segundo. a)

El procedimiento de gestión tributaria previsto para recuperar el IVA soportado por don Jorge García en la compra de la vivienda es el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, regulado en los artículos 126 a 129 del RGGIT.

Por lo que se refiere a la legitimación para instar el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, el artículo 129 del RGGIT establece que cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la LGT, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del RGRVA. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el IVA, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.Cinco de la LIVA.

## b)

Por lo que se refiere a los efectos de la ausencia del trámite de audiencia, el artículo 127 del RGGIT regula la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, señalando que finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 129 del RGGIT contiene especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas, disponiendo en su apartado 4 que en la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al obligado tributario que efectuó la repercusión, que deberá comparecer dentro del plazo de diez

días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

Por lo que se refiere a la procedencia de intereses de demora, el artículo 128 del RGGIT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, disponiendo que cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

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

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

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.

### **Tercero. a)**

El artículo 66 de la LGT regula los plazos de prescripción, disponiendo en su letra a) que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

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

Por consiguiente, dado que el plazo para presentar la declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 20X9 finalizó el 30 de junio de 20X10, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ha prescrito, al haber transcurrido un plazo superior a cuatro años.

Por el contrario, por lo que se refiere a los ejercicios 20X10, 20X11 y 20X12, si el contribuyente quiere regularizar su situación tributaria deberá presentar declaraciones extemporáneas, dado que el plazo para presentar las referidas declaraciones ya ha finalizado, y la Administración liquidará al contribuyente el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo a que se refiere el artículo 27 de la LGT, que define estos recargos como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Por lo que se refiere a la cuantía del recargo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, por lo que se refiere a los ejercicios 20X10, 20X11 y 20X12, la Administración tributaria le liquidará los correspondientes recargos del artículo 27 de la LGT, que serán del 20 % sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones extemporáneas, exigiéndose asimismo los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Sin perjuicio de lo anterior, el importe de los recargos se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo

del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Por último, por lo que se refiere al ejercicio 2013, el apartado 5 del artículo 87 del RGGIT 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 y 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, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

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 carácter de ingresos 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 este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

## b)

No puede hacer nada, dado que 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, y en este caso el periodo reglamentario de declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 20X13 finalizó el 30 de junio de 20X14.

## Cuarto. a)

Si el contribuyente quiere regularizar su situación tributaria respecto de los cuatro trimestres de 20X14 deberá presentar autoliquidaciones extemporáneas, dado que el plazo para presentar las referidas autoliquidaciones ya ha finalizado, y la Administración liquidará al contribuyente el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo a que se refiere el artículo 27 de la LGT, que define estos recargos como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Por lo que se refiere a la cuantía del recargo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la

presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, por lo que se refiere al IVA del primer trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 20 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que ya han transcurrido más de doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación), exigiéndose asimismo los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Por lo que se refiere al IVA del segundo trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 15 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Por lo que se refiere al IVA del tercer trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 15 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Por último, por lo que se refiere al IVA del cuarto trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 5 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, el importe de los recargos se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del

artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

## b)

El apartado 5 del artículo 87 del RGGIT 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 y 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, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

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 carácter de ingresos 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 este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

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

### Primero

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

El artículo 84 de la Ley 22/2003 regula los créditos concursales y créditos contra la masa, disponiendo que constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.



Tendrán la consideración de créditos contra la masa, entre otros, los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por otra parte, la prelación del crédito tributario en el proceso concursal es la que dispone la propia Ley concursal, y a estos efectos el artículo 89 de la Ley 22/2003 dispone lo siguiente:

- 1.º Los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.
- 2.º Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor. No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la Ley 22/2003.
- 3.º Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en la Ley 22/2003 como privilegiados ni como subordinados.

Entre los créditos con privilegio especial, el artículo 90 de la Ley 22/2003 coloca, entre otros, los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados, los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado, así como los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

Por su parte, el artículo 91 de la Ley 22/2003 dispone que son créditos con privilegio general, entre otros:

- 1.º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.
- 2.º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general a que se refiere el párrafo anterior. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe.
- 3.º Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública.

Por último, el artículo 92 de la Ley 22/2003 coloca entre los créditos subordinados, entre otros:

- 1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la Administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habien-

do sido comunicados, o habiéndolo sido de forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de esta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas.

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

El resto de los créditos que no encajen en alguna de las categorías anteriores tendrán la consideración de «créditos ordinarios», y entre ellos debemos situar prioritariamente los recargos del periodo ejecutivo, ya que el artículo 164 de la LGT no impide que se devenguen y que se dicte la correspondiente providencia de apremio en el caso en el que la deuda estuviese en periodo ejecutivo de recaudación en la fecha de la declaración del concurso.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, cabe concluir:

- 1.º La deuda correspondiente al acta de IVA de 20X12, cuyo importe asciende a 1.000.000 de euros, tiene la consideración de crédito con privilegio especial, de acuerdo con el artículo 90 de la Ley 22/2003, al estar garantizada con hipoteca inmobiliaria.
- 2.º Las cuotas correspondientes a IRPF Retenciones modelo 111 10/20X14 (200.000 €), IVA modelo 303 10/20X14 (600.000 €), IVA modelo 303 11/20X14 (250.000 €) e IS año 20X12 (300.000 €), así como la deuda en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública (1.000.000 de €), tienen la consideración de crédito con privilegio general, de acuerdo con el artículo 91 de la Ley 22/2003.
- 3.º Los intereses de demora correspondientes al acta del IS del año 20X12 (50.000 €), así como la sanción correspondiente al acta del IS del año 20X12 (175.000 €), tienen la consideración de crédito subordinado, de acuerdo con el artículo 92 de la Ley 22/2003.
- 4.º Los recargos de apremio de 40.000 euros y 120.000 euros, correspondientes al IRPF Retenciones modelo 111 10/20X14 y al IVA modelo 303 10/20X14, respectivamente, tienen la consideración de créditos ordinarios, al no encajar en ninguna de las categorías anteriores.

Por otra parte, por lo que se refiere al tratamiento de la solicitud de aplazamiento de la autoliquidación de IVA modelo 303 del periodo 02/20X15, el artículo 65 de la LGT dispone que, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

A estos efectos, el artículo 84 de la Ley 22/2003 dispone que tendrán la consideración de créditos contra la masa, entre otros, los que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por lo tanto, dado que la deuda correspondiente al IVA modelo 303 del periodo 02/20X15 tiene la consideración de crédito contra la masa, procederá inadmitir la solicitud de aplazamiento.

## Segundo. a)

En el supuesto planteado, la entidad Viajes los cinco, SA ha solicitado la rectificación de una autoliquidación, de conformidad con el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RGGIT. A tal efecto, la tramitación de la citada rectificación deberá cumplir los requisitos del artículo 127 del RGGIT, en concreto:

«4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique».

Finalmente, el artículo 128 del RGGIT establece, en relación con la terminación de los procedimientos de rectificación de autoliquidación, que terminarán mediante resolución, en la que se acordará o no la rectificación de la misma. Debiendo ser el acuerdo motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

Por lo tanto, la autoliquidación inicialmente presentada será rectificada de acuerdo con el contenido de la resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, disminuyendo su importe de 1.000.000 de euros a 500.000 euros.

En relación con la cuestión relativa a la revisión del aplazamiento para su adecuación a la nueva deuda resultante pendiente, en el supuesto planteado debemos considerar lo siguiente:

- La solicitud de aplazamiento ha de tramitarse conforme a los datos aportados por el contribuyente, por lo que no puede ser objeto de modificación a posteriori, dado

que el acuerdo de concesión y las garantías ofrecidas lo son para esa liquidación y no para otra.

- Al haberse producido la rectificación de la autoliquidación, se debe proceder a anular el aplazamiento y a generar una devolución de ingresos indebidos con los correspondientes intereses de demora (por importe de 400.000 €, más los intereses de demora derivados del fraccionamiento de dicha cantidad y más los intereses de demora sobre las cantidades anteriores).
- El contribuyente deberá solicitar la compensación de la devolución de ingresos indebidos a que se refiere el párrafo anterior con la nueva liquidación practicada (500.000 €).
- Por la diferencia, si es a favor del contribuyente, se procederá a su devolución, en tanto que si quedaran vencimientos pendientes de pago, deberá solicitar de nuevo el aplazamiento, debiendo dictarse un nuevo acuerdo de concesión con nuevos vencimientos y cuotas.

## b)

El artículo 53 del RGR regula el cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos, señalando en su apartado 2 que en caso de concesión de un fraccionamiento, se calcularán intereses de demora por cada fracción de deuda.

Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

Por otra parte, y por lo que se refiere al interés de demora exigible, el artículo 65.4 de la LGT establece que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

Por otra parte, el artículo 54 del RGR regula las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos, señalando que si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, y la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario de pago en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

### Tercero

El artículo 65 de la LGT regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago, disponiendo que las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Ahora bien, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Por otra parte, el artículo 44 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, dispone en su apartado 3 que las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2 b) de la LGT, es decir, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.

Por lo tanto, la deuda que corresponde a pagos fraccionados de sociedades (modelo 218) sí que es aplazable, dado que no corresponde a una obligación tributaria que deba cumplir el retenedor, sino el propio contribuyente.

A estos efectos, el artículo 51 del RGR regula la tramitación de solicitudes de aplazamiento, señalando que el órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en

caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla. Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución, que podrá conceder o denegar el aplazamiento solicitado, en los términos a que se refiere el artículo 52 del RGR.

En cambio, la deuda que corresponde a retenciones (modelo 111) no resultará aplazable, salvo que concurran las circunstancias a que se refiere el artículo 82.2 b) de la LGT, debiéndose inadmitir la solicitud de aplazamiento.

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

## Cuarto

El artículo 49 del RGR regula la adopción de medidas cautelares en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos, señalando que cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha 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 deberá ser motivada.

Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93 del RGR.

Los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor. A dichos costes se aplicará lo dispuesto en los artículos 113 a 115 del RGR.

En caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago. Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.

- 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

Viajes los cinco, SA es una entidad constituida e inscrita según escritura pública de fecha 13 de julio de 20X10. El capital social está constituido por 5.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores, un matrimonio residente en Madrid y sus tres hijos mayores de edad, sin que consten cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

El 30 de septiembre de 20X10, la junta general de socios de Viajes los cinco, SA acuerda, por unanimidad, designar a don Alberto García administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad, sin que hasta la fecha figuren cambios en el órgano de representación.

La entidad, con domicilio en Madrid y cuyo ejercicio fiscal coincide con el año natural, se dedica desde su creación a la organización de viajes para terceros y decide en 20X12, con los beneficios obtenidos en los últimos años, ampliar su objeto social para organizar eventos con establecimientos hoteleros mediante contratos de prestación de servicios con las líneas vip de las grandes cadenas nacionales e internacionales del sector.

Viajes los cinco, SA dispone de tres puntos de venta propios situados en grandes ciudades de España lo que le facilita el paulatino incremento de su cifra de negocios, si bien para poder crecer más en Europa y América adquieren, también en 20X12, una importante participación en la entidad francesa Adamski, cuyo objeto social es el diseño de páginas web por internet, y además formalizan un préstamo bancario a devolver en tres años con cuyo importe adquieren varios locales en Costa Rica con intención de ofrecer posibles franquicias.

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

El 13 de febrero de 20X13 se inician actuaciones inspectoras de alcance general por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los años 20X10 y 20X11 mediante personación en las oficinas de la sociedad en Madrid.

La sociedad comparece en el procedimiento inspector, mediante representante autorizado.

En fecha 1 de febrero de 20X14 se extienden actas de disconformidad con las oportunas propuestas de liquidación, dictándose las liquidaciones por ambos ejercicios tras el oportuno trámite de alegaciones por el órgano competente.

Derivado de dicho procedimiento inspector se inician actuaciones de recaudación por las deudas tributarias liquidadas, produciéndose la notificación de providencia de apremio por haber transcurrido el plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

Frente a la providencia de apremio dictada, se opone la falta de notificación de las liquidaciones derivadas del procedimiento inspector, desestimándose dicho motivo de oposición mediante resolución de 1 de octubre de 20X14, notificada el 2 de octubre del mismo año.

El 15 de octubre de 20X14 la obligada tributaria interpone reclamación económico-administrativa contra la anterior resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, solicitando la suspensión sin garantía del acto impugnado, solicitud que es desestimada. A fecha de hoy, la reclamación económico-administrativa se encuentra pendiente de resolución.

En el curso del procedimiento de apremio, se dicta diligencia de embargo sobre un inmueble que la sociedad Viajes los cinco, SA tiene en Madrid. Ante la notificación de dicha diligencia de embargo se presenta Joaquín González, familiar de los socios y apoderado de Viajes los cinco, SA, ante el funcionario responsable del procedimiento, alegando ser propietario del bien embargado, aportando a tal efecto documento privado de donación de fecha 15 de septiembre de 20X14 en el que uno de los hijos, socio y partícipe, en su propio nombre, le dona el referido inmueble.

Asimismo, entre el 16 y el 20 de septiembre de 20X14 se observan varias transferencias de la cuenta bancaria de Viajes los cinco, SA con destino a cuentas bancarias de otros familiares ajenos a la sociedad realizadas por don Alberto García.

Tres años y medio después de la notificación de la resolución de 1 de octubre de 20X14 se advierte su error, pues infringe el ordenamiento jurídico al no constar la notificación de las liquidaciones practicadas a la sociedad deudora.

Analice:

- a) Los aspectos jurídico-civiles de la donación invocada y en qué medida afectaría esta circunstancia a la continuación del embargo y ejecución del bien en el seno del procedimiento de apremio.
- b) La forma en que afecta a dicha ejecución la pendencia de la reclamación económico-administrativa.
- c) Las actuaciones tanto tributarias como penales que podrían derivarse de las circunstancias expuestas y las posibles actuaciones a seguir por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) al advertir su error.
- d) En caso de que el TEAR de Madrid desestime la reclamación económico-administrativa, de qué forma afectaría esta circunstancia a la posible revisión de las actuaciones del procedimiento recaudatorio.



## Parte 2.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos

Efectuar los comentarios que entienda necesarios respecto de la siguiente secuencia de hechos acaecidos en la delegación especial de Madrid.

El 23 de abril de 20X14 se presenta en las oficinas de la delegación especial el señor Alberto García, con el fin de atender en plazo la comunicación de inicio de actuaciones recibida el día anterior y que tiene por objeto comprobar la declaración del IS del ejercicio fiscal 20X12.

Acreditada su capacidad para actuar en nombre de la sociedad Viajes los cinco, SA ante el funcionario que le atiende, le entrega copia de un documento, que solicita sea recogido en una diligencia, que acaba de presentar en el registro de la delegación minutos antes, en el que se presenta un recurso de reposición contra la comunicación de inicio solicitando que sea excluida la sociedad que él representa porque esta no incurre en ninguno de los riesgos fiscales que se recogen en el plan de control tributario y que, por tanto, se dé por finalizado el procedimiento de comprobación inspectora y se anulen todas las actuaciones desarrolladas.

El funcionario que le atiende revisa la documentación aportada y, tras su análisis, le indica que con independencia de la resolución del recurso planteado se le notifica en mano que dispone de cinco días para aportar una relación detallada de cincuenta facturas de cuya existencia ha tenido conocimiento la Agencia Tributaria a través de determinados requerimientos efectuados a terceros. Dichas facturas se precisan a efectos de comprobar las discrepancias existentes entre los ingresos declarados por la entidad y los que constan imputados por sus relaciones comerciales con terceras personas.

Sin ningún tipo de comunicación posterior por parte de la Administración tributaria, ni siquiera del recurso de reposición planteado con anterioridad, el obligado tributario presenta por registro el 24 de abril de 20X15 la documentación requerida sobre las cincuenta facturas y solicita que se le aplique el sistema de estimación indirecta dado que considera que la comunicación de inicio está incompleta y no se está teniendo en cuenta otros elementos esenciales de sus datos fiscales.

El día siguiente se emite notificación con carácter de urgencia, que es entregada en mano por el agente tributario en el domicilio fiscal de la entidad a un empleado del servicio de limpieza que se encontraba en las oficinas en ese momento, en la que se comunica a la entidad Viajes los cinco, SA que debido a que se han ocultado datos por parte del obligado tributario durante el desarrollo del proceso se ha decidido ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Ese mismo día y desde uno de los equipos de inspección especializados en atender las contingencias fiscales en materia internacional, se emite un requerimiento que se envía por correo ordinario y acuse de recibo a la sede de la entidad en el que se le solicita información sobre la titularidad de bienes y derechos situados en el extranjero que puedan existir a nombre de Viajes los cinco, SA con el fin de analizar si en su caso se ha podido incumplir con la obligación de pre-

sentar en plazo el modelo de declaración informativa de bienes y derechos modelo 720 correspondiente al ejercicio 20X13.

Esa misma tarde el representante legal de la entidad presenta una declaración del citado modelo acreditando la titularidad del inmueble de Costa Rica y las cuentas abiertas y participaciones derivadas de sus inversiones en Francia. A continuación acude al registro general de la Agencia Tributaria y presenta escrito dirigido al órgano que firmó el requerimiento solicitando que se le informe sobre el régimen sancionador del propio modelo y si existen repercusiones derivadas de esa posible falta de declaración informativa en su imposición directa.

### Parte 3.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

En relación con la declaración del IS del año 20X13 de la sociedad Viajes los cinco, SA, responda en informe motivado cuáles son las implicaciones en la base imponible y en la cuota de los hechos que se exponen a continuación.

Viajes los cinco, SA realizó en los ejercicios anteriores los apuntes contables y ajustes extracontables procedentes de acuerdo con la normativa vigente en cada momento.

Viajes los cinco, SA no cumple las condiciones para ser empresa de reducida dimensión.

1. Entre los gastos contabilizados por la sociedad Viajes los cinco, SA en el ejercicio 20X13 se incluyen los siguientes:
  - a) La sociedad remunera a don Alberto García, administrador único, en un importe de 52.000 euros como consecuencia del ejercicio de funciones de alta dirección. Los estatutos de la sociedad establecen el carácter gratuito del cargo.
  - b) Asimismo, se satisfacen intereses por importe de 124.366 euros correspondientes a un préstamo concedido por la entidad Adamski, residente en el extranjero, en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 201X2 en un 30% del capital social. El régimen fiscal del país donde reside la entidad Picsa califica la concesión del préstamo como una aportación a los fondos propios de la entidad Viajes los cinco, SA y contempla un régimen de exención para evitar la doble imposición económica. En el país de residencia de la entidad Adamski existe un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades con un tipo nominal del 12%.
2. El 3 de marzo del ejercicio 20X11 la entidad Viajes los cinco, SA realizó una operación de permuta en la que entregó un terreno cuyo precio de adquisición fueron 520.000 euros. El elemento de inmovilizado material recibido a cambio también se recogió en la cuenta (211) «Terrenos y bienes naturales», siendo el valor razonable de ambos activos en el momento en que se realizó la operación de 620.000 euros.

Contablemente se registró la operación teniendo en cuenta que la configuración de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido no diferían de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.

El 2 de febrero de 20X13 la entidad Viajes los cinco, SA procedió a la venta del activo recibido en la permuta por importe de 617.000 euros.

3. Se han percibido los siguientes ingresos correspondientes a instrumentos del patrimonio:
  - Un dividendo bruto procedente de la entidad Adamski por importe de 100.204 euros. El impuesto satisfecho en el país de residencia de la entidad Adamski por el citado dividendo asciende a 15.030,6 euros.
  - Un dividendo bruto procedente de la sociedad Megasa, residente en España y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 3 % del capital social, por importe de 213.549 euros.
  - Un dividendo bruto procedente de la entidad Locsa, residente en el extranjero y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 4 % del capital social, por importe de 14.605 euros. El impuesto satisfecho en el país de residencia de la entidad Locsa por el citado dividendo asciende a 4.381,5 euros.
4. Con fecha 1 de abril de 20X13 se ha contratado a un trabajador con un grado de discapacidad del 40 % reconocido mediante certificado emitido por el organismo competente. El contrato tiene carácter temporal y es a jornada completa. Hasta la fecha Viajes los cinco, SA no tenía ningún trabajador con discapacidad en plantilla.

En esa misma fecha Viajes los cinco, SA despide a un trabajador contratado en el año 20X11. En la declaración correspondiente a dicho ejercicio la entidad se benefició de la deducción prevista en el artículo 43 del Real Decreto-Ley 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS, al ser el trabajador contratado beneficiario de una prestación contributiva por desempleo que llevaba percibiendo durante ocho meses. Dicha deducción ascendió a 6.426 euros.

#### **Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

La entidad Viajes los cinco, SA es propietaria de un pequeño almacén en el centro de Madrid adquirido en la fecha de su constitución al constructor del mismo. Actualmente lo destina a almacenar el material de su actividad de organización de eventos (mesas, sillas, etc.).

Una entidad promotora que se dedica a la promoción de viviendas y locales así como a la compraventa de viviendas y locales usados (la prorrata de la entidad en 20X14 fue del 70 %) le plantea a la sociedad la permuta del almacén por un local de la nueva promoción que se levantan

tará sobre el solar donde se ubica el citado almacén y se estima que la construcción quedará ultimada el 10 de mayo de 20X16.

El almacén se valoró a efectos de la permuta en 500.000 euros (quedando acreditado por las partes la realidad de dicho importe) –coste de adquisición 100.000 € y valor de mercado 500.000 €–. Por su parte, el local a entregar en el momento de ultimarse su construcción se valora en 500.000 euros –importe acreditado por las partes–; (el coste de construcción que se corresponde con su valor de mercado, estimado actualmente, es de 500.000 €, y su valor de mercado definitivo a 10 de mayo de 20X16 es de 650.000 €). La operación se formaliza en escritura pública el día 24 de abril de 20X15.

Por otro lado, la entidad Viajes los cinco, SA ha decidido renovar todas sus tecnologías, por lo que contrata con el minorista Mediamarca, SA la entrega en febrero de cinco ordenadores portátiles de 1.200 euros cada uno.

En marzo vuelve a llamar al minorista y le solicita cuatro teléfonos móviles de última generación por importe de 600 euros cada uno y en abril le pide tres impresoras láser a 1.100 euros por cada aparato.

En relación con los apartados anteriores, se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (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, 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

La entidad acaba de adquirir una embarcación de recreo de 20 metros de eslora con la que organizar excursiones para los clientes de los eventos hoteleros de la Costa del Sol.

Para dichas excursiones tiene pensado contratar los servicios de un capitán, un marinero y un guía. Además, en épocas no estivales, intentará arrendarla sin patrón.

La embarcación adquirida, de segunda mano, se construyó enteramente en un astillero holandés y ha sido registrada a nombre de la entidad en las Islas Bahamas, donde actualmente se encuentra atracada tras su exportación definitiva desde Holanda por su anterior propietario. Llegará a la Costa del Sol por vía marítima por sus propios medios y la intención es empezar a utilizarla cuanto antes en dichas actividades.

El 15 de octubre de 20X11, la entidad realizó una importación de China de mobiliario de oficina a precios muy competitivos. En relación con dicha importación, y por los conceptos de derechos de importación e IVA Importación (IVAI), el 14 de octubre de 20X14 le fue notificado el inicio de una inspección.

Como consecuencia de dicha inspección se incoaron sendas actas de conformidad el 22 de marzo de 20X15 por una cuota de 100.000 euros de derechos de importación y una cuota de 21.000 euros de IVAI.

La entidad durante el ejercicio 20X12 adquirió 100.000 litros de gasóleo a tipo reducido del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 50.1 de la LIE, tarifa primera, epígrafe 1.4) que ha utilizado como carburante en los autobuses con los que trasladan a los clientes de los eventos que organizan.

A solicitud del proveedor de dicho gasóleo la entidad le aportó una declaración suscrita de tener la condición de consumidor final y presentó su número de identificación fiscal (NIF).

Acaba de recibir una notificación de inicio de actuaciones inspectoras por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 20X12.

Considerando todo lo anterior:

- Primero. Analice la tributación a la que en España estará sometida la embarcación a su llegada para poder ejercer las actividades previstas, en relación exclusivamente con los tributos que gravan el comercio exterior y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Beneficios fiscales, en su caso, aplicables.
- Segundo. Verifique la viabilidad de las cuotas de derechos de importación e IVA por el mobiliario importado, considerando las figuras de la caducidad y la prescripción.  
Describa las diferentes alternativas en cuanto a la forma de ingreso del IVAI, tras la reforma prevista en la Ley 28/2014.
- Tercero. Analice las posibles consecuencias de las actuaciones inspectoras por el impuesto de hidrocarburos, ejercicio 20X12.

## Parte 6.<sup>a</sup> Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Una de las socias de la entidad Viajes los cinco, SA, doña Bárbara, es titular de una explotación forestal. Durante el ejercicio 20X14, ha acordado una contraprestación por la tala de unos árboles, cuyo periodo de producción medio, según el Principado de Asturias (comunidad autónoma en la que se sitúa la explotación), es de 15 años. Doña Bárbara ha pactado cobrar el importe de la venta de los árboles cortados (600.000 €) de forma fraccionada, mediante pagarés bancarios con los siguientes vencimientos:
  - (i) dos de ellos en 20X14;
  - (ii) otros dos en 20X16;
  - (iii) uno en 20X17, y
  - (iv) otro en 20X18.

- En el mes de diciembre de este ejercicio 20X14 decide descontar el pagaré del año 20X18. Dentro de los gastos registrados se incluyen unas cantidades en concepto de sueldos a dos de sus hijos. Ninguno de ellos estaba afiliado a la Seguridad Social.
2. En septiembre de 20X14 doña Bárbara realiza una imposición a plazo fijo de 80.000 euros con ventanas de liquidez trimestrales, siendo el interés pactado del 2% anual. Con el objetivo de atraer a doña Bárbara, la entidad bancaria le ha premiado con la entrega de un móvil de última generación, que al banco le ha costado 699 euros.
  3. Doña Bárbara es titular desde el año 20X1 de un inmueble adquirido por herencia situado en Francia. Esta propiedad nunca fue declarada ante las autoridades españolas, ni a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni tampoco en la declaración de bienes y derechos sitos en el extranjero. El valor estimado del inmueble es de 500.000 euros.
  4. El hermano de doña Bárbara ha trabajado durante 35 años en una entidad bancaria. En julio del presente ejercicio percibe una prestación por jubilación anticipada de 800.000 euros. Hasta la fecha de la jubilación, las retribuciones abonadas en el ejercicio fueron de 100.000 euros y la Seguridad Social retenida fue de 10.000 euros. En marzo de 20X14 le fue reconocida una minusvalía del 38%.
  5. En el primer trimestre del año 20X14, uno de los hijos del matrimonio, don Javier, ha trasladado su residencia de forma temporal a Costa Rica para impulsar el negocio familiar en aquel país. Don Javier es titular de participaciones en diversas entidades cuyo valor de mercado asciende a 7.000.000 de euros y ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos quince años.

En relación con cada uno de los apartados anteriores, se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IRPF de los hechos que en ellos se describen, con especial referencia a la calificación de cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por los distintos contribuyentes, imputación temporal y base imponible en la que deben integrarse; posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, resulten de aplicación; reducciones que pudieran practicarse, así como la posible incidencia que pudieran tener en relación al cálculo de las retenciones y/o pagos a cuenta los hechos recogidos en los apartados 2 y 4.

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

Viajes los cinco, SA ha presentado con fecha 15 de enero de 20X14 autoliquidación correspondiente al IVA periodo diciembre de 20X13, de la que resulta un importe a devolver de 50.000 euros.

Con fecha 1 de abril de 20X14, el administrador de la entidad presenta autoliquidación complementaria por el mismo impuesto y periodo, de la que resulta un importe a devolver de 5.000 euros, al observar un error en la autoliquidación presentada inicialmente.

Primero. Explique los efectos de la presentación de las autoliquidaciones.

Determine si procede calcular intereses de demora en los siguientes supuestos, y en su caso el periodo correspondiente:

- a) La Administración acuerda una devolución por importe de 5.000 euros el 10 de septiembre de 20X14.
- b) La Administración acuerda una devolución por importe de 10.000 euros el 10 de octubre de 20X14.

Segundo. Don Jorge García, hijo del administrador de Viajes los cinco, SA, adquirió en enero de 20X14 una vivienda, por importe de 400.000 euros, a la entidad Construcciones Coco, SA quien le repercutió IVA al 10%. En 20X15, la Comunidad de Madrid ha llevado a cabo actuaciones de comprobación, que finalizan con la práctica de una liquidación provisional en la que se determina que la transmisión de la vivienda resulta sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

- a) Procedimiento de gestión tributaria previsto para recuperar el IVA soportado por don Jorge García en la compra de la vivienda. Legitimación.
- b) La oficina gestora dicta acuerdo de devolución por el importe solicitado a favor de don Jorge García, sin concederle trámite de audiencia; efectos de la ausencia de dicho trámite así como procedencia de intereses de demora.

Tercero. La Administración de María de Molina lleva a cabo un procedimiento de verificación de datos respecto al IRPF del ejercicio 20X13 con doña María Isabel Peña, esposa de don Javier García, en el que se le ha notificado propuesta de liquidación en la que se regularizan cómo rendimientos de capital inmobiliario los ingresos procedentes de dos viviendas que tiene en alquiler.

- a) Doña María Isabel se da cuenta de que desde que alquiló dichas viviendas en el ejercicio 20X8 no las ha incluido en sus autoliquidaciones por IRPF, ¿qué puede hacer para regularizar la situación en los distintos ejercicios?
- b) En la autoliquidación presentada por IRPF 20X13 optó por declaración individual, y ahora que está siendo objeto de comprobación cree que le saldría mejor declarar conjuntamente con su marido, ¿qué puede hacer?

Cuarto. Doña María Isabel es también dueña de un bloque de oficinas, que ha comenzado a arrendar en enero de 20X14; el 23 de abril de 20X15 la Administración de María de Molina notifica a doña María Isabel comunicación de que inicia procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA del primer trimestre de 20X15, debido a la falta de presentación de la debida autoliquidación.

- a) Ante tal situación y previa consulta con su sobrino que trabaja en una consultora americana, es consciente de que debería haber presentado las correspondientes autoliquidaciones por el impuesto, ¿qué puede hacer para regularizar su situación?
- b) En relación con el IVA correspondiente al primer trimestre de 20X15 presenta autoliquidación el 24 de abril de 20X15, ingresando 12.000. Efectos de dicha presentación.

## Parte 8.<sup>a</sup> Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación

Ante la situación de crecimiento económico que presenta la entidad Viajes los cinco, SA, los socios están pensando en adquirir la entidad Viajes yo soy joven, SL, dedicada al negocio de viajes para jóvenes en autobús. Esta entidad está en dificultades económicas y ha presentado concurso de acreedores.

Primero. El equipo de recaudación encargado de la gestión recaudatoria del contribuyente debe preparar el certificado de deudas de esta entidad teniendo en consideración las siguientes premisas:

Auto del concurso 31 de enero de 20X15 (BOE que publica el Auto, 28 de febrero de 20X15).

Deudas de la entidad:

- 1.<sup>a</sup> IRPF retenciones modelo 111 10/20X14; cuota, 200.000; recargo de apremio, 40.000.
- 2.<sup>a</sup> IVA modelo 303 10/20X14; cuota, 600.000; recargo de apremio, 120.000.
- 3.<sup>a</sup> IVA modelo 303 11/20X14; cuota, 250.000.
- 4.<sup>a</sup> Acta IS año 20X12; cuota, 300.000; intereses, 50.000.  
Expediente sancionador principal, 175.000.  
El acta y su expediente sancionador estaban en periodo voluntario de pago dado que habían solicitado aplazamiento y este estaba pendiente de resolver.
- 5.<sup>a</sup> Acta IVA año 20X12, deuda tributaria recurrida y suspendida en periodo voluntario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por importe de 1.000.000 de euros. La garantía es una hipoteca cuyo valor es de 2.000.000 de euros.
- 6.<sup>a</sup> El administrador de la entidad ha sido condenado por delito contra la Hacienda pública por importe de 1.000.000 de euros y la entidad ha sido declarada responsable civil subsidiaria.
- 7.<sup>a</sup> Además la entidad ha presentado la autoliquidación de IVA modelo 303 por el periodo 02/20X15 con solicitud de aplazamiento.

Califique las deudas a los efectos de preparar el certificado concursal, así como el tratamiento de la solicitud de aplazamiento última. Prescinda de los intereses de demora salvo los expresamente mencionados.



Segundo. La entidad Viajes los cinco, SA tiene concedidos dos aplazamientos:

- a) Uno por una autoliquidación por IVA por importe de 1.000.000 (importe pendiente 600.000 €). No obstante, la autoliquidación es objeto de rectificación por los órganos de gestión y ha quedado reducida a 500.000.

Actuaciones a seguir.

- b) Otro aplazamiento por un acta de sociedades (importe pendiente 1.000.000 de €) en cuotas mensuales de 100.000 y garantizado con aval bancario cada fracción. El aplazamiento se concedió en periodo voluntario.

Actuaciones a seguir. Intereses que procede liquidar.

Tercero. Debido a sus problemas de tesorería se ha visto obligada a solicitar el aplazamiento de dos pagos que tenía que asumir de modo inmediato:

- a) Retenciones (modelo 111) presentadas a través de internet.
- b) Pagos fraccionados de sociedades (modelo 218) presentados en el registro de la delegación de la AEAT.

¿Son aplazables estas deudas?

Describe el tratamiento a seguir teniendo en cuenta que se han aportado todos los documentos precisos y no es necesario requerimiento alguno.

Cuarto. El contribuyente ofrece como garantía de pago el embargo cautelar de un inmueble propiedad del socio principal que está libre de cargas y cuya valoración es de 50.000.000 de euros.

Analice la posibilidad de garantizar el aplazamiento con esta garantía.

## **SOLUCIÓN**

### **PARTE 1.ª a)**

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regula-

ción 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 de la LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

A estos efectos, el artículo 165 de la 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 diez 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 quince días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

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

en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los apartados siguientes de este artículo.

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

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

## b)

Por lo que se refiere a la forma en que afecta a la ejecución del inmueble la pendencia de la reclamación económico-administrativa, cabe señalar que los actos de gestión recaudatoria que se dicten en el procedimiento de apremio, en principio, son inmediatamente ejecutivos y no pierden su eficacia aunque se interponga un recurso contra los mismos.

El artículo 165.1 de la LGT determina que dicha ejecutividad quedará suspendida en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y las reclamaciones económico-administrativas y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.

El artículo 165.2 de la LGT regula la suspensión automática sin garantía de las deudas tributarias, señalando que el procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

Se trata de un supuesto de suspensión o paralización de la eficacia del acto de gestión recaudatoria que deberán efectuar los órganos de recaudación sin necesidad de que se preste garantía, pero que exige la prueba por parte del interesado de alguna de las circunstancias a que se refiere el precepto legal.

En este caso, no estamos en presencia de errores materiales, aritméticos o de hecho, por lo que al tratarse de un acto firme (no susceptible de recurso alguno), no procedería la suspensión

automática del procedimiento de apremio sin aportación de garantía. La única forma de poder revisar la legalidad del acto de liquidación sería mediante la interposición de los procedimientos especiales de revisión y, en este caso, de querer suspender el procedimiento de apremio, deberán aportarse garantías.

Por otra parte, el artículo 172.3 de la LGT dispone que la Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

### c)

Por lo que se refiere a las actuaciones tributarias que podrían derivarse de las circunstancias expuestas, cabe señalar que el artículo 42.2 de la LGT dispone que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

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

Por otra parte, y por lo que se refiere a las acciones penales que podrían derivarse de las circunstancias expuestas, el alzamiento de bienes es un delito socioeconómico que consiste en cualquier acción de un deudor dirigida a la sustracción u ocultación de todo o parte de su patrimonio, dirigida a que el acreedor encuentre dificultades para hallar elementos patrimoniales con los que poder cubrir su deuda.

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

El alzamiento puede admitir diversas modalidades:

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

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

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

A este respecto, el artículo 257 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal, regula el delito de alzamiento de bienes, disponiendo que será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

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

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

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

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones

pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

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

Por lo que se refiere a las posibles actuaciones a seguir por la AEAT al advertir su error, la Administración tributaria debería iniciar de oficio un procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, regulado en el artículo 219 de la LGT, dado que concurren circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado. En este caso, la falta de notificación de las liquidaciones practicadas a la sociedad deudora pone de manifiesto la improcedencia de las providencias de apremio dictadas, al ser una de las causas tasadas de oposición a la misma.

Tal y como dispone el artículo 219 de la LGT, la revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, y el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, siendo competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

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.

Por último, las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.

#### d)

El artículo 213.2 de la LGT dispone que las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT.

Suponiendo que la resolución del TEAR de Madrid se hubiese dictado en única instancia (es decir, que fuese firme en vía administrativa), cabría la declaración de nulidad de pleno derecho, prevista en el artículo 217 de la LGT, según el cual podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- 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.

El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
- b) A instancia del interesado.

Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

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 este caso, se podría declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra las providencias de apremio y, por ende, de estas últimas, al concurrir el supuesto contemplado en la letra e) del apartado 1 del artículo 217 de la LGT, al tratarse de un acto que ha sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Dado que el procedimiento inspector se inició –como más adelante se verá– en fecha 22 de abril de 20X14, es decir, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, se va a resolver el presente caso práctico aplicando la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015.

En relación con el recurso de reposición interpuesto en fecha 23 de abril de 20X14 contra la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, el artículo 170.8 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 (RGGIT), señala que la determinación por el órgano competente para liquidar de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación en ejecución del correspondiente plan de inspección tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa.

El artículo 222 de la LGT señala que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.

El artículo 227 de la LGT regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, señalando que la reclamación económico-administrativa será admisible contra los actos siguientes:

- a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.
- b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

Dado que la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras constituye un acto de trámite que, sin embargo, no decide, ni directa ni indirectamente, el fondo del asunto ni pone término al procedimiento, no es susceptible de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa, por lo que deberá declararse la inadmisión del recurso de reposición por falta de acto administrativo reclamable.

Por lo que se refiere al requerimiento efectuado al contribuyente para que aporte una relación detallada de cincuenta facturas de cuya existencia tuvo conocimiento la Agencia Tributaria a través de determinados requerimientos efectuados a terceros, el artículo 171 del RGGIT regula el examen de la documentación de los obligados tributarios, disponiendo que, para realizar las

actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros documentos, las facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

Por otra parte, cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.

El retraso en la aportación de las cincuenta facturas por parte del contribuyente constituye una dilación por causa no imputable a la Administración, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del RGGIT, que se computará desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento (a pesar de que el funcionario concedió un plazo de cinco días para aportar las facturas, dicho plazo no debió ser inferior a diez días, tal y como dispone el artículo 171 del RGGIT, por lo que la dilación se computará desde el día siguiente al del fin del plazo mínimo de diez días que debió ser concedido para la atención del requerimiento) hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado (24 de abril de 20X15).

Por lo que se refiere a la solicitud de aplicación del sistema de estimación indirecta, el artículo 104 f) del RGGIT dispone que constituye dilación por causa no imputable a la Administración la aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta, desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la LGT (el periodo transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas no se incluirá en el cómputo del plazo al que se refiere el art. 150 de la LGT).

Por lo que se refiere a los efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Por lo que se refiere a la corrección del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, cabe señalar que, si bien existe un precepto (art. 184.4 del RGAT) que determina expresamente el momento de inicio del plazo para acordar la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, reflejando de forma inequívoca la fórmula de cómputo, no ocurre lo mismo con el momento final del plazo durante el cual la Administración tributaria puede acordar la ampliación de la duración de un concreto procedimiento inspector, ni si para su cómputo deben deducirse los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración.

No existe duda ni jurisprudencial ni doctrinal respecto de que la ampliación de un plazo debe producirse antes de que este finalice. En consecuencia, el plazo final para acordar la ampliación de la duración de una concreta actuación inspectora debe fijarse en el último día de ese plazo, esto es, antes de que transcurran doce meses computados desde el inicio. Ahora bien, la cuestión fundamental es si para el cómputo de esos doce meses que operan como *dies ad quem* de la posibi-

lidad de la Administración de acordar la ampliación, debe aplicarse la regla general de cómputo de plazos en el marco del procedimiento inspector contenida en el artículo 150 en relación con el artículo 104.2 de la LGT, en virtud de las cuales se deducirán los plazos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración; o por el contrario, en una aplicación analógica de las reglas de cómputo para la fijación del *dies a quo*, estos no deben ser deducidos.

En relación con la temporaneidad de la adopción del acuerdo de ampliación de plazo, si bien el TEAC había venido sosteniendo que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras debía notificarse antes de que transcurrieran doce meses desde su inicio, deduciéndose para su cómputo las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas, dicho órgano revisor modificó el criterio hasta entonces aplicado (a la vista de los últimos pronunciamientos del TS), mediante resolución de fecha 5 de marzo de 2014 [R. G. 3467/2013 (NFJ053868)], con base en las Sentencias del TS de 6 de junio de 2013 [rec. n.º 3383/2010 (NFJ054452)], de 14 de octubre de 2013 [recurso de casación para la unificación de doctrina 1342/2013 (NFJ052610)] y de 9 de enero de 2014 [recurso de casación para la unificación de doctrina 1877/2012 (NFJ055944)]. Aun cuando estas sentencias emanan en el marco del antiguo Reglamento general de la inspección de los tributos (art. 31 ter), la redacción del actual artículo 184.4 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no difiere a los efectos aquí debatidos de su predecesor.

Aplicado al presente supuesto, se advierte que las actuaciones inspectoras se iniciaron el 22 de abril de 20X14 y el acuerdo de ampliación del plazo se notificó el 25 de abril de 20X15, por lo que conforme a la doctrina expuesta, fue adoptado una vez excedido el plazo de doce meses, sin computar las dilaciones imputadas al contribuyente, lo que determina que el mismo no tenga efecto alguno.

Por otra parte, se ha producido la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario (desde el 23 de abril de 20X14, fecha del requerimiento efectuado para la aportación de la relación detallada de cincuenta facturas, transcurren más de seis meses sin realizar actuación alguna), y si bien esta circunstancia no determina la caducidad del procedimiento, que debe continuar hasta su terminación, sí produce los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, tal y como dispone el apartado 2 del artículo 150 de la LGT:

- 1.º No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.

En este caso, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada, y el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- 2.º Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Por lo que se refiere a las consecuencias derivadas de la falta de presentación por parte de Viajes los cinco, SA de la declaración informativa de bienes y derechos (modelo 720) correspondiente al ejercicio 2013 en su imposición directa, el artículo 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, regula los bienes y derechos no contabilizados o no declarados (presunción de obtención de rentas), disponiendo en su apartado 6 que, en todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este impuesto.

A estos efectos, la disposición adicional decimoctava de la LGT regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, disponiendo que los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT y en los términos que reglamentariamente se establezcan, entre otros:

- a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.
- b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por lo que se refiere al régimen sancionador del propio modelo 720, la disposición adicional decimoctava de la LGT dispone que constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria

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

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

- b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

- c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de la LGT.

Por lo tanto, dado que la entidad Viajes los cinco, SA no cumplió con la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT respecto del inmueble de Costa Rica, de las cuentas abiertas y de las participaciones derivadas de sus inversiones en Francia, se entenderá que dichos bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a renta no

declarada, que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, siendo dichas conductas constitutivas de las correspondientes infracciones tributarias, que serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- 2.<sup>a</sup> Por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- 3.<sup>a</sup> Por último, por lo que se refiere al incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

1. El tratamiento fiscal de la retribución de los administradores ha generado amplias discusiones. Esta conflictividad ha sido especialmente intensa en los supuestos en los que el alto directivo se incorpora al órgano de administración, dado que la deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas se ha condicionado a la existencia de la conveniente cobertura estatutaria. La situación, antes de la modificación de la nueva LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), sería:

- 1.º Si los estatutos establecen que el cargo es gratuito, el gasto no es deducible.
- 2.º Si los estatutos establecen que el cargo es retribuido de una forma acorde a la normativa mercantil, el gasto es deducible.
- 3.º Si un alto directivo se ha incorporado al órgano de administración, la deducibilidad del gasto de las cantidades percibidas se condiciona a que las mismas tengan cobertura estatutaria. Si no se cumple este requisito el importe de la retribución se califica como una liberalidad.
- 4.º Si se perciben honorarios profesionales, por funciones distintas del cargo de administración, su deducibilidad será independiente de los importes recibidos, en su caso, por la condición de administrador.

- 5.º Si se perciben importes derivados de unas labores que no se califiquen como de administración, debería ser deducible. Así lo ha manifestado la DGT en múltiples resoluciones, como la V0441/2014, de 18 de febrero (NFC050346).

El artículo 15 de la LIS regula los gastos no deducibles, disponiendo en su letra e) que, si bien no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, no se entenderán comprendidas en esta letra las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Como se puede comprobar, el texto aprobado hace referencia exclusivamente a las funciones de alta dirección y parece excluir del concepto de liberalidad y hacer deducibles las retribuciones de los administradores que ejerzan funciones ejecutivas que, por ejemplo, puedan tener origen en un contrato de alta dirección.

Paralelamente a esta previsión, no se puede ignorar que también se ha incorporado una nueva letra f) al artículo 15 de la LIS en la que se consideran no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Este último inciso debe ponerse en relación con las modificaciones que la reciente Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, introduce en la regulación de las retribuciones de los administradores en su condición de tales (art. 217 de la LSC) y de la necesaria aprobación por el consejo de administración de los contratos que atribuyan funciones ejecutivas (art. 249 de la LSC). La no observancia de las exigencias contenidas en los citados preceptos mercantiles podría provocar una situación contemplada en la letra f) del artículo 15 de la nueva LIS y plantear la duda sobre qué norma prevalece en relación a las retribuciones por el ejercicio de funciones ejecutivas, es decir, la letra e), que permite su deducibilidad, o la letra f), que la niega.

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

Para su aplicación, se requiere que exista una distinta calificación fiscal, así como que se trate de una operación realizada con personas o entidades vinculadas, caso en el que se puede estructurar una transacción con naturaleza híbrida, porque lo que se pretende con estas transacciones es minorar la tributación del conjunto de partícipes de la operación.

Como es sabido, el artículo 18 de la LIS regula las personas o entidades vinculadas, por lo que se deberá atender al mismo para disponer del listado completo. En este caso, se considera con la nueva LIS que existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25% en la entidad. El TRLIS (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo) 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 mí-

nimo 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.

En este caso, nos encontramos que un instrumento financiero híbrido, es decir, sometido a un tratamiento fiscal diferente bajo la normativa de dos o más jurisdicciones, de forma que un pago realizado bajo el mismo da lugar a desajustes tributarios. Estos instrumentos tienen unas características tales que hace que su calificación pueda ser dudosa, puesto que suelen reunir tanto características propias de deuda como de instrumentos de patrimonio. De esta forma, si en el país del pagador (España) se consideran deuda y en el país del inversor (Francia) se consideran un instrumento de patrimonio resultará que generarán, en principio, gasto deducible en un país (España) y un ingreso no tributable, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición internacional, en el otro (Francia), resultando, por tanto, en una desimposición considerando todos los contribuyentes afectados.

2. Por lo que se refiere a la operación de permuta, la norma de registro y valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), que regula el inmovilizado material, dispone que se considerará que una permuta tiene carácter comercial si la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.

Dado que el enunciado indica que la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido no difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado, la permuta tiene carácter no comercial, por lo que el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

Por lo tanto, contablemente, la empresa Viajes los cinco, SA habrá dado de baja el terreno por su valor de adquisición (520.000 €) y habrá dado de alta el terreno recibido a cambio por dicho valor (520.000 €), no reconociendo beneficio ni pérdida en la operación.

Fiscalmente, el artículo 17 de la LIS regula la regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, disponiendo en su apartado 4 e) que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales adquiridos por permuta.

A estos efectos, se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de la LIS.

En este caso, la entidad integrará en la base imponible del ejercicio 20X11 la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos (620.000 €) y el valor contable de los entregados (520.000 €), a través de un ajuste extracontable positivo de cuantía 100.000 euros.

También cabe señalar que en el artículo 17 de la nueva LIS se ha eliminado la regla que permitía efectuar un ajuste negativo por corrección monetaria a la renta positiva derivada de la



transmisión de bienes inmuebles integrantes del activo fijo o que hubiesen sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta (regulación prevista en el apartado 9 del art. 15 del TRLIS). Dicha modificación produce efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, con lo que las transmisiones que se hubiesen realizado con anterioridad a la fecha indicada sí podrán practicar el ajuste negativo. En el mismo sentido también se ha modificado la normativa del IRPF para eliminar la posibilidad de practicar el ajuste por corrección monetaria a partir del 1 de enero de 2015.

Por lo que se refiere a la venta en el ejercicio 20X13 del activo recibido en la permuta por importe de 617.000 euros, la entidad habrá contabilizado un beneficio procedente del inmovilizado material (cuenta 771 del PGC) por la diferencia entre el valor razonable del bien, neto de los gastos de venta (617.000 €), y su valor contable (520.000 €), es decir, 97.000 euros.

Desde el punto de vista fiscal, el valor fiscal del terreno recibido en la permuta asciende a 620.000 euros, por lo que la venta del mismo origina una pérdida fiscal de 3.000 euros, por diferencia entre el valor razonable del bien, neto de los gastos de venta (617.000 €) y su valor fiscal (620.000 €).

Por lo tanto, la entidad Viajes los cinco, SA deberá efectuar un ajuste extracontable negativo en el ejercicio 20X13 por importe de 100.000 euros.

**3.** Uno de los aspectos más novedosos contenidos en la nueva LIS es la modificación del mecanismo de eliminación de la doble imposición, equiparando el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, con independencia de que la fuente sea nacional o extranjera. La nueva configuración supone el abandono de uno de los principios troncales que informó el TRLIS de correlación global de la tributación y de mitigación de la doble imposición, lo que en ocasiones provocará situaciones de sobreimposición y, en menor medida, de desimposición.

Esta revisión del mecanismo de la doble imposición implica:

- a) El abandono del método de imputación con deducción en la cuota íntegra para los dividendos de fuente interna y la adopción del método de exención mediante la realización de un ajuste extracontable negativo a la base imponible que ya venían aplicando los dividendos y plusvalías de fuente extranjera.
- b) La supresión de la mitigación parcial de la doble imposición para los dividendos de fuente interna procedentes de participaciones inferiores al 5%.
- c) La extensión del régimen de exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de valores extranjeros a los valores nacionales.
- d) La incorporación de un tratamiento específico para los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de sociedades *holding*.

La exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, regulada en el artículo 21 de la nueva LIS, requiere en su apartado 1 a) del cumplimiento de requisitos análogos a los que preveían los artículos 21 y 30.2 del TRLIS, es decir:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %, si bien amplía el concepto de participación significativa a la cartera con un valor de adquisición superior a 20.000.000 de euros, aun cuando sea representativa de una participación inferior al 5 %.
- b) Que la participación mínima se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- c) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, sin perjuicio de que pueda aplicarse sobre la misma la deducción por doble imposición jurídica recogida en el artículo 31 de la LIS, que dispone que cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.  
No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.  
Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquel.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

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

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo

señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la entidad Adamski, se cumplen los requisitos para aplicar la exención por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 21 de la nueva LIS, por lo que procede efectuar un ajuste extracontable negativo por valor de 100.204 euros:

- 1.º El porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad Adamski es del 30 %, porcentaje superior al mínimo exigido (5 %).
- 2.º Dicha participación fue adquirida en el año 20X12, por lo que se ha poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya (en caso de que dicho plazo fuera inferior al año, bastaría con mantenerla posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo).
- 3.º En el país de residencia de la entidad Adamski existe un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades con un tipo nominal del 12 %, porcentaje superior al 10 % exigido cuando se trata de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

Por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la sociedad Megasa, residente en España y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 3 % del capital social, por importe de 213.549 euros, no procede aplicar la exención por doble imposición de dividendos contemplada en el artículo 21 de la LIS, dado que el porcentaje de participación es inferior al 5 %. Por otra parte, tampoco podremos aplicar la deducción por doble imposición, dado que la nueva LIS únicamente contempla este mecanismo para los dividendos de fuente internacional.

Por último, por lo que se refiere al dividendo bruto procedente de la entidad Locsa, residente en el extranjero y en la que la sociedad Viajes los cinco, SA participa desde el año 20X13 en un 4 % del capital social, tampoco procede aplicar la exención por doble imposición de dividendos contemplada en el artículo 21 de la LIS, dado que el porcentaje de participación es inferior al 5 %. En cambio, y a diferencia del caso anterior, sí que procede aplicar la deducción por doble imposición jurídica internacional contemplada en el artículo 31 de la LIS, que ascenderá a 4.089,40 euros, al ser la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (es decir, 4.381,5 €).
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (4.089,40 €, es decir, el 28 % de 14.605 €, si suponemos un tipo de gravamen del 28 % para el ejercicio 20X15).

4. El artículo 38 de la LIS regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, disponiendo que será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el contribuyente, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

Dado que la plantilla media de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % asciende a 0,75 personas para el año 20X13 (el trabajador discapacitado fue contratado el 1 de abril de 20X13), y teniendo en cuenta que el enunciado indica que hasta la fecha Viajes los cinco, SA no tenía ningún trabajador con discapacidad en plantilla, el incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 % experimentado en el año 20X13 respecto del promedio de plantilla de trabajadores de la misma naturaleza del periodo impositivo 20X12 asciende a 0,75, por lo que la deducción de la cuota íntegra ascenderá a 6.750 euros ( $9.000 \times 0,75$ ).

El artículo 43 del TRLIS regulaba las deducciones por creación de empleo, disponiendo que las entidades que tuvieran una plantilla inferior a cincuenta trabajadores en el momento en que concertaran contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrían deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultaba de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de cincuenta trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produjera, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estaba condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionaría a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal (SPEE) sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Dicha deducción se aplicaría en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estaba

condicionada al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos señalados en este artículo determinaría la pérdida de la deducción, que se regularizaría en la forma establecida en el artículo 137.3 de la LIS.

En este caso, la deducción por creación de empleo aplicada por la entidad Viajes los cinco, SA estaba condicionada al mantenimiento de la relación laboral durante tres años desde la fecha de su inicio. Si el trabajador que dio derecho a la aplicación de la deducción fue contratado en el año 20X11 y fue despedido en fecha 1 de abril de 20X13, es evidente que se incumplió uno de los requisitos a que se refiere el artículo 43 del TRLIS.

A estos efectos, el artículo 137.3 del TRLIS establece que cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de este, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en periodos anteriores, además de los intereses de demora.

Por lo tanto, en la declaración-liquidación correspondiente al IS del ejercicio 20X13 (periodo impositivo en que tiene lugar el incumplimiento de los requisitos a que se refiere el art. 43 del TRLIS), la entidad Viajes los cinco, SA deberá ingresar, junto con la cuota de dicho periodo impositivo la cantidad deducida (6.426 €), además de los intereses de demora.

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

La operación efectuada por la sociedad mercantil Viajes los cinco, SA, consistente en la entrega de un pequeño almacén de su propiedad a una entidad promotora, a cambio de un local de la nueva promoción que se levantará sobre el solar donde se ubica el citado almacén, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º de la LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional [de acuerdo con el art. 5.Uno.b) de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario] en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional [de acuerdo con el apartado Dos.b) del art. 4 de la LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos].

Por otra parte, se trata de una operación exenta de IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al tratarse de la segunda entrega de una edificación.

De acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la LITP y AJD, y el artículo 4.4 de la LIVA, determi-

nadas operaciones realizadas por empresarios o profesionales relacionadas con bienes inmuebles pueden tributar por la modalidad TPO del ITP y AJD. Uno de los casos en los cuales una entrega de bienes realizada por un empresario o profesional puede tributar por el concepto TPO es la entrega de un bien inmueble, cuando goce de exención en el IVA. Por lo tanto, la operación de entrega del almacén quedaría gravada por el concepto TPO del ITP y AJD (excepto que se produzca la renuncia a la exención).

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA exigía que el adquirente tuviese derecho a la deducción total de las cuotas. Con la reforma operada por la Ley 28/2014, nuestro legislador ha flexibilizado completamente la renuncia a la exención al IVA, dando nueva redacción al artículo 20.Dos de la LIVA, de forma que la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Con esta norma, salvo aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a deducir cuota alguna por IVA ni vayan a dedicar el activo a una actividad que otorgue siquiera parcialmente tal derecho, se puede renunciar a la exención. De esta forma, se dota de una enorme seguridad al tráfico inmobiliario, permitiendo que el vendedor de los activos tenga clara, en una gran mayoría de casos, la certeza del tratamiento de la operación.

Para el comprador, además, queda claro que podrá beneficiarse de la renuncia a la exención aunque, por ejemplo, no haya optado aún por la prorrata especial. Ciertamente sufrirá un perjuicio financiero, ya que no podrá deducir el IVA soportado por la operación hasta el momento en el que opte por la prorrata especial, con lo que tendrá que ingresar el IVA devengado por auto-repercusión, pero no se puede negar que estamos ante una mejora relevante.

Como es lógico, esta novedad ha hecho que se tenga que modificar el reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Así, el artículo 8 del RIVA ha recibido nueva redacción, de tal forma que los requisitos son:

- a) Comunicación fehaciente de la renuncia a la exención al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Este requisito se mantiene.
- b) La renuncia se practicará operación por operación, como es habitual.
- c) La declaración suscrita por el adquirente se modifica en coherencia con la norma. Por este motivo, el adquirente deberá hacer constar que es sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcial.

Dado que el adquirente es una entidad promotora que se dedica a la promoción de viviendas y locales así como a la compraventa de viviendas y locales usados, con una prorrata de deducción del 70%, se cumplen los requisitos para que el transmitente (Viajes los cinco, SA) pueda renunciar a dicha exención, dado que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a efectuar la deducción parcial del IVA soportado al realizar la adquisición.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será Viajes los cinco, SA.

Ahora bien, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de que Viajes los cinco, SA (empresa transmitente) renuncie a la exención, el sujeto pasivo de la operación será la entidad promotora adquirente del almacén.

Por lo que se refiere al devengo de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en fecha 24 de abril de 20X15 (fecha de formalización de la escritura pública).

Por último, por lo que se refiere a la base imponible a efectos del IVA, el artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales para determinar la base imponible. La primera es justamente cuando la contraprestación no consiste en dinero.

La norma establecía que en estos casos la base imponible era igual al valor de mercado (en concreto, el valor acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes).

Por lo tanto, como en otros impuestos, el valor se fijaba en el valor de mercado. Sin embargo, el IVA parte de un esquema diferente al de otros impuestos. Así, si analizamos la definición de base imponible del artículo 73 de la Directiva del IVA, hemos de concluir que la regla es el importe de la contraprestación que se vaya a obtener del adquirente y, por tanto, no se puede considerar que el valor de mercado se aplique como regla general (con la salvedad de determinadas operaciones vinculadas previstas tanto en la Directiva como en la LIVA).

En el caso de permutas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este particular. Así, en la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala sexta) de 2 de junio de 1994 [asunto C-33/93 (NFJ003379)], el Tribunal concluyó que si se recibe un servicio de un tercero el valor que se le asigna a ese servicio es lo que se está dispuesto a pagar que no es más que el coste del activo entregado a cambio. Como se puede comprobar, la subje-

tividad de la base imponible en el IVA tiene consecuencias diferentes de las previstas en otros impuestos donde prima sin discusión el valor de mercado.

Esta doctrina fue refrendada por la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala sexta) de 3 de julio de 2001 [asunto C-380/99 (NFJ010915)] y por la Sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2012 [asunto C-549/11 (NFJ049500)].

Precisamente, esta última sentencia es la que justifica el cambio, según la exposición de motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Así, en primer lugar, se establece que la base imponible será el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes. De esta forma, se atiende a la naturaleza subjetiva de la base imponible.

Acto seguido se establece que, salvo prueba en contrario, la base imponible coincidirá con los importes derivados de las reglas de autoconsumo.

El enunciado del supuesto nos indica que el almacén se valora, a efectos de la permuta, en 500.000 euros, por lo que la base imponible de la entrega del terreno se corresponde con dicha cantidad.

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por otra parte, la operación efectuada por la entidad promotora, consistente en la entrega de un local de la nueva promoción cuya construcción está a punto de terminar a Viajes los cinco, SA, a cambio de un pequeño almacén, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial.

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

Por lo que se refiere al devengo de la operación, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en fecha 10 de mayo de 20X16.

No obstante lo anterior, 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 entrega del almacén en fecha 24 de abril de 20X15 cons-



tituye un pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible (la entrega del local se producirá en fecha 10 de mayo de 20X16), por lo que el devengo de la operación se produce en fecha 24 de abril de 20X15.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad promotora.

Por último, por lo que se refiere a la base imponible a efectos del IVA, el artículo 79 de la LIVA regula las reglas especiales de la base imponible, disponiendo en su apartado 1 que, en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

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

En consecuencia, la base imponible del pago a cuenta coincidirá con la de la entrega de la edificación futura (500.000 €), no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta (24 de abril de 20X15) hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción (10 de mayo de 20X16).

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por otra parte, la entrega de los ordenadores portátiles, teléfonos móviles e impresoras por parte de Mediamarca, SA constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, ya que se trata de la entrega de un bien realizada en el ámbito espacial del impuesto por un empresario a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial, sin que le resulte de aplicación ninguno de los supuestos de exención a que se refiere el artículo 20 de la LIVA.

Por lo que se refiere al devengo de las operaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno de la LIVA, tendrá lugar en el momento de la puesta a disposición del adquirente, es decir, en febrero de 20X15 (para los cinco ordenadores portátiles), marzo de 20X15 (para los teléfonos móviles) y abril de 20X15 (para las impresoras).

Por lo que se refiere a la base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la LIVA, será el importe de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto. Es decir, que la misma ascenderá a 6.000 euros (para la entrega de los ordenadores portátiles), 2.400 euros (para la entrega de los teléfonos móviles) y 3.300 euros (para la entrega de las impresoras).

Por lo que se refiere al tipo impositivo, resultará de aplicación en todos los casos el tipo impositivo general del 21 %, de conformidad con lo establecido en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, al no serle de aplicación los tipos impositivos reducidos previstos en el artículo 91 de la LIVA.

Por último, por lo que se refiere al sujeto pasivo, cabe señalar que los artículos 199 y 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, habilitan a que los Estados miembros designen como sujeto pasivo del IVA al destinatario, empresario o profesional, en lugar del transmitente del bien o del prestador del servicio. No obstante, dicha habilitación se circunscribe exclusivamente a las categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se detallan en los citados artículos, y afecta a los sectores en los que se ha detectado que las tramas de fraude son habituales o en los que hay un riesgo mayor de pérdida de ingresos fiscales.

Con la aprobación de la Directiva 2013/43/UE, se modificó el artículo 199 bis de la Directiva 2006/112/CE, introduciendo nuevos supuestos en la mencionada lista. Concretamente, se añadieron las letras c) a j) en el artículo 199 bis (entre las que se incluyen la entrega de teléfonos móviles, de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, y metales en bruto y semiacabados).

Haciendo uso de la habilitación que concede este artículo a los Estados miembros, mediante la Ley 28/2014 se aprueban tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en la normativa española, recogidos en una nueva letra g) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. Debe advertirse que estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo entran en vigor con efectos desde el día 1 de abril de 2015. Si bien inicialmente el proyecto de ley no preveía una entrada en vigor específica para este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, finalmente se introdujo justificada en la necesidad de dar un plazo temporal de adaptación de las aplicaciones informáticas en el primer año en que se implantan nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, se añade al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA una nueva letra g) con tres nuevas categorías de bienes en las que el sujeto pasivo será el destinatario, empresario o profesional, de las operaciones:

- Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado.
- Teléfonos móviles.
- Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Ahora bien, en relación con los dos últimos supuestos (entrega de teléfonos móviles y entrega de consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales), la inversión del sujeto pasivo se producirá únicamente si:

- a) El empresario o profesional destinatario de la operación es revendedor de bienes, con independencia del importe de la entrega, o

- b) Cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al destinatario, empresario o profesional no revendedor, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, IVA excluido.

En cuanto al primer supuesto citado (empresario o profesional revendedor), el nuevo artículo 24 quinquies del RIVA establece que se considerará revendedor el empresario o profesional que se dedique habitualmente a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

En estos supuestos, y atendiendo a las obligaciones que impone este nuevo artículo, el empresario revendedor deberá comunicar su condición de revendedor, mediante presentación de declaración censal a la Administración tributaria, con anterioridad al inicio de la actividad de revendedor. No obstante, tratándose de empresarios o profesionales que vinieran realizando dicha actividad en el año 20X14, la comunicación podía realizarse hasta el 31 de marzo de 20X15 mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Los empresarios y profesionales revendedores deberán comunicar al proveedor al que adquieran cualquiera de los referidos bienes, con carácter previo o simultáneo a la adquisición, que están actuando con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresario o profesional y que tienen la condición de revendedores. Ambas circunstancias quedarán acreditadas mediante la aportación al proveedor del certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la AEAT.

En relación con el segundo supuesto detallado (destinatario, empresario o profesional, no revendedor), se establece un umbral de 10.000 euros de contraprestación, excluido el IVA, por operaciones documentadas en una misma factura, de tal forma que, para las facturas con una base imponible superior a dicho umbral entrará en juego el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo. Con el fin de evitar prácticas abusivas y desgloses artificiales de una operación en varias facturas, se deberá atender al importe total de las entregas realizadas cuando, habiéndose documentado en dos o varias facturas, resulte acreditado que se trata de una única operación y que se ha producido un desglose artificial de la misma a los efectos de evitar la aplicación de esta norma.

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

### Primero

Además de las disposiciones aplicables a todos los regímenes aduaneros, el régimen aduanero del despacho a libre práctica se regula, a nivel comunitario, en los artículos 79 a 83 del Reglamento CEE n.º 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), así como en los correspondientes artículos del Reglamento CEE n.º 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del CAC (RCAC).

El artículo 79 del CAC dispone que el despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria, e implica la aplicación de las medidas

de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados.

El artículo 4.7 del CAC define las «mercancías comunitarias», entre otras, como aquellas que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23 del CAC, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la comunidad.

El artículo 4.8 del CAC dispone, por su parte, que las mercancías comunitarias perderán este estatuto aduanero al salir efectivamente del territorio aduanero de la comunidad.

El enunciado indica que la embarcación de recreo se construyó enteramente en un astillero holandés por lo que, de acuerdo con los artículos 4.7 y 23 del CAC, se trataba de una mercancía comunitaria.

Ahora bien, la exportación definitiva de la misma desde Holanda a las Islas Bahamas supuso, de conformidad con el artículo 4.8 del CAC, la pérdida de su estatuto aduanero de mercancía comunitaria, al salir la embarcación efectivamente del territorio aduanero de la comunidad.

Por otra parte, el artículo 48 del CAC dispone que las mercancías no comunitarias presentadas en aduana deberán recibir uno de los destinos aduaneros admitidos para tales mercancías.

En este caso, el destino aduanero que deberá recibir la embarcación de recreo es el despacho a libre práctica que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79 del CAC, conferirá el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria.

Por lo que se refiere al plazo, el artículo 49 del CAC señala que cuando se realice la declaración sumaria de las mercancías, estas deberán ser declaradas para un régimen aduanero o ser objeto de una solicitud para recibir un destino mencionado dentro de los plazos siguientes:

- a) Cuarenta y cinco días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria, respecto de las mercancías transportadas por vía marítima;
- b) Veinte días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria, respecto de las mercancías transportadas por una vía distinta de la marítima.

Dado que el enunciado indica que la embarcación llegará a España por vía marítima, el plazo será de cuarenta y cinco días a partir de la fecha de presentación de la declaración sumaria.

Cabe señalar, asimismo, que el despacho a libre práctica de la embarcación de recreo dará origen a una deuda aduanera de importación, tal y como dispone el artículo 201 del CAC, originándose la misma en el momento de la admisión de la declaración de despacho a libre práctica.

Por otra parte, el artículo 65.1 b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, dispone que estará sujeta al IEDMT la primera matriculación de embarcaciones y buques

de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente federación deportiva.

Tienen la consideración de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos:

- 1.º Las embarcaciones que se inscriban en las listas sexta o séptima del registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en su caso, en el registro de la correspondiente federación deportiva.
- 2.º Las embarcaciones distintas de las citadas en el párrafo anterior que se destinen a la navegación privada de recreo, tal como se define en el apartado 13 del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales (LIE), es decir, la realizada mediante la utilización de una embarcación, que no sea de titularidad pública, por su propietario o por la persona que pueda utilizarla, mediante arrendamiento o por cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso.

Por otra parte, el artículo 66.1 g) de la LIE, en la redacción dada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, dispone que estará exenta del IEDMT la primera matriculación definitiva de las embarcaciones y los buques de recreo o deportes náuticos, que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler (la Ley 16/2013 amplía el alcance de la exención, ya que se suprime el límite hasta entonces exigido de que no tuvieran una eslora superior a 15 metros).

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos. En todo caso, se entenderá que no existe actividad de alquiler cuando la embarcación sea cedida por el titular para su arrendamiento, siempre que dicho titular o una persona a él vinculada reciba por cualquier título un derecho de uso total o parcial sobre la referida embarcación o sobre cualquier otra de la que sea titular el cesionario o una persona vinculada al cesionario. Para la aplicación de este párrafo se consideran personas vinculadas aquellas en las que concurren las condiciones previstas en el artículo 79 de la LIVA.

A estos efectos, tampoco se entenderá que existe actividad de alquiler de embarcaciones respecto de aquellas que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la LIVA, o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos, o en el caso de contratos de arrendamiento-venta y asimilados o de arrendamiento con opción de compra.

En particular, dichas embarcaciones no podrán dedicarse, en ningún caso, al uso y disfrute del titular de la embarcación, cónyuge e hijos.

En consecuencia, en el presente caso no resulta aplicable el supuesto de exención contemplado en el artículo 66.1 g) de la LIE, dado que la embarcación de recreo no se afecta efectiva y

exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler (el enunciado indica que durante la época estival se va a destinar a organizar excursiones para los clientes de los eventos hoteleros de la Costa del Sol, mientras que en la época no estival se va a afectar al ejercicio de la actividad de alquiler).

## Segundo

Por lo que se refiere a la viabilidad de las cuotas de derechos de importación por el mobiliario importado, el artículo 201 a) del CAC dispone que dará origen a una deuda aduanera de importación, entre otros, el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación.

La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración.

No obstante lo anterior, el artículo 221 del CAC dispone:

- 1.º Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.
- 2.º La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

El enunciado indica que, como consecuencia de una inspección iniciada en fecha 14 de octubre de 20X14, el 22 de marzo de 20X15 se incoó acta de conformidad con una cuota de 100.000 euros en concepto de derechos de importación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 156.3 de la LGT, se entendió producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta por el transcurso del plazo de un mes, contado desde el día siguiente a la fecha del acta, es decir, el 23 de abril de 20X15.

Dado que la importación del mobiliario procedente de China se realizó en fecha 15 de octubre de 20X11, mientras que la liquidación tributaria derivada del acta de conformidad se entendió dictada y notificada en fecha 23 de abril de 20X15, cabe concluir que la comunicación al deudor del importe de los derechos de importación se realizó una vez expirado el plazo de tres años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera (art. 221 del CAC).

Por lo tanto, deberá declararse la extinción de la deuda aduanera (100.000 €), tal y como dispone el artículo 221 del CAC, previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Por otra parte, por lo que se refiere a la viabilidad de las cuotas de IVA por el mobiliario importado, el artículo 77 de la LIVA dispone que, en las importaciones de bienes, el devengo del

impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación (de acuerdo con el art. 201 del CAC, la deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de despacho a libre práctica).

La notificación en fecha 14 de octubre de 20X14 del inicio de una actuación inspectora en relación con el IVA a la importación supone, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1 a) de la LGT, la interrupción del plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación [art. 66 a) de la LGT], el cual comenzó a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración [art. 67.1 a) de la LGT].

Dicha interrupción supone, de acuerdo con el artículo 68.6 de la LGT, el inicio de nuevo del cómputo del plazo de prescripción.

Por otra parte, el artículo 150.1 de la LGT dispone que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo.

Dado que el procedimiento de inspección se inició en fecha 14 de octubre de 20X14 y finalizó en fecha 23 de abril de 20X15 (mediante liquidación tácitamente dictada y notificada, en los términos establecidos en el art. 156.3 de la LGT), cabe concluir que el procedimiento inspector concluyó dentro del plazo de doce meses a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT.

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

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

Ya hemos visto anteriormente que la deuda aduanera (100.000 €) debe extinguirse, dado que la comunicación de los derechos al deudor se realizó una vez expirado el plazo de tres años, contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera.

No obstante lo anterior, el artículo 83 de la LIVA dispone que formarán parte de la base imponible de las importaciones los derechos de importación que se devenguen con motivo de la misma (no habla de derechos liquidados, sino de derechos devengados).

La importación del mobiliario procedente de China da origen (origina el devengo) a una deuda aduanera de importación por lo que, siendo la base imponible de 100.000 euros, la cuota de IVA debe ascender a 21.000 euros (siendo dicha cantidad el resultado de aplicar, a la base imponible, el tipo de gravamen del 21 %, establecido en el art. 90 de la LIVA).

Por lo que se refiere a la liquidación del IVA a la importación, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica el artículo 167.Dos de la LIVA, que regula la liquidación del IVA a la importación. Se trata de una medida que permite diferir el pago del IVA a la importación y neutraliza su efecto financiero, al poder ingresarse mediante la propia autoliquidación del IVA (modelo 303) en la que el sujeto pasivo ejercita el derecho a la deducción, en cuyo caso no será obligatorio el pago mediante la liquidación que viene utilizándose hasta ahora (modelo 031).

Pueden acogerse a este método, mediante comunicación a la Administración tributaria por declaración censal, los sujetos pasivos del IVA que estén obligados a presentar mensualmente sus declaraciones de IVA.

La redacción aprobada del artículo 167.Dos de la LIVA es la siguiente:

«Dos. En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración- liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración».

Así, de la nueva redacción de este artículo y del artículo 71.4 del RIVA se desprende que podrán incluir las cuotas del IVA a la importación en las declaraciones-liquidaciones periódicas del IVA que presenten (no siendo obligatorio el pago mediante la liquidación que viene utilizándose hasta ahora, modelo 031):

- a) Aquellos con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,03 euros.
- b) Los que apliquen el régimen de los grupos de IVA.
- c) Los que se hayan acogido al régimen de devolución mensual.

El hecho de poder simultanear ingreso y deducción supondrá un alivio financiero para las empresas exportadoras, tal y como recoge la exposición de motivos de la Ley 28/2014.



La aplicación de este régimen de ingreso del IVA a la importación requerirá que el sujeto pasivo del IVA opte por el mismo. Si bien el plazo ordinario para ejercer la opción será el correspondiente al mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, para el 20X15 se ha previsto un plazo extraordinario y aquellos sujetos que estén interesados deben darse de alta durante el mes de enero de 20X15, al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1073/2014, por el que se modifica el RIVA.

### Tercero

El artículo 50.1 de la LIE establece los tipos impositivos de los distintos productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos.

En el caso del gasóleo de automoción, la LIE fija dos tipos impositivos estatales, uno general y uno especial, de 307 y 24 euros por cada 1.000 litros, en tanto que para el gasóleo bonificado (es decir, para los gasóleos B y C, que pueden utilizarse como combustible de calefacción y en algunos motores, tales como los de tractores agrícolas) los tipos estatales que fija la LIE son de 78,71 y 6 euros por cada 1.000 litros.

Además, las comunidades autónomas pueden fijar unos tipos impositivos autonómicos, dentro de ciertos límites establecidos en la ley, que son también de importe superior en el caso del gasóleo de automoción que en el caso de los gasóleos B y C.

El consumo de gasóleo al tipo reducido del epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> (gasóleo bonificado) es, sin duda, no solo el beneficio fiscal que implica un mayor coste para el Tesoro Público de entre todos los contemplados por la LIE, sino también el responsable de un importante fraude fiscal, habida cuenta el gran número de usuarios y de distribuidores de este producto y el beneficio que obtiene quien lo utilice indebidamente en fines para los que debiera utilizar gasóleo del epígrafe 1.4 (aproximadamente, 0,3 € por litro), y eso solo teniendo en cuenta los tipos impositivos estatales correspondientes a los epígrafes 1.3 y 1.4, así como la cuota diferencial de IVA.

Por su parte, el artículo 54 de la LIE regula las prohibiciones y limitaciones de uso, disponiendo en su apartado 2 que la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

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

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

- b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización (los vehículos no ordinarios, es decir, los vehículos especiales definidos como tales en el Anexo II del Reglamento general de vehículos aprobado por RD 2822/1998, sí pueden utilizar en sus motores gasóleo a tipo reducido, siempre que no hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos).
- c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

El artículo 50.3 de la LIE dispone que la aplicación de los tipos reducidos fijados para los epígrafes 1.4, 1.12, 1.15, 1.16 y 2.10 queda condicionada al cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente en cuanto a la adición de trazadores y marcadores, así como a la utilización realmente dada a los productos. Tales condiciones podrán comprender el empleo de medios de pago específicos.

Según el artículo 106 del RIE, solo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido, además de las fábricas y los depósitos fiscales, los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados.

Señala el RIE que los detallistas que deseen comercializar gasóleo bonificado deberán inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a la instalación de venta al por menor desde la que pretenden efectuar tal comercialización (clave de actividad HZ). La condición de detallista autorizado para la recepción de gasóleo bonificado se acreditará mediante la tarjeta de inscripción en el mencionado registro territorial.

El suministro de gasóleo bonificado efectuado por un detallista a un consumidor final autorizado estará condicionado a que el pago se efectúe mediante la utilización de las tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado a que se refiere el artículo 107 del RIE.

Los consumidores finales de gasóleo bonificado que no lo adquieran a detallistas, acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del NIF.

Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo bonificado con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos.

Por su parte, el artículo 55 de la LIE regula las infracciones y sanciones tributarias, disponiendo que constituirá infracción tributaria grave la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de la LIE. Dichas infracciones se sancionarán con arreglo a lo que se dispone en el propio artículo 55 de la LIE, con independencia de las sanciones que pudieran proceder, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de la LIE, por la posible comisión de otras infracciones tributarias.

A efectos de la imputación de la responsabilidad por la comisión de estas infracciones, tendrán la consideración de autores los titulares de los vehículos que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aun cuando los mismos no sean conducidos por el propio titular, salvo en el caso de vehículos arrendados o de vehículos sustraídos.

El apartado 4 del artículo 55 de la LIE determina las sanciones que podrán imponerse por la utilización indebida como carburante de gasóleo bonificado. Se trata de multas pecuniarias fijas de 1.200, 3.600, 7.200 o 12.000 euros, en función de si la potencia de los motores de los vehículos o embarcaciones que utilizan indebidamente este carburante es inferior a 10 CV o a 220 kw, o si se sitúa entre 10 y 25 CV o entre 220 y 550 kw, o si se sitúa entre 25 y 50 CV o entre 550 y 1.100 kw, o si es superior a 50 CV o a 1.100 kw.

Dispone la LIE que, en caso de comisión repetida de esta clase de infracciones, se duplicarán los importes de las multas pecuniarias.

Por su parte, el artículo 120 del RIE faculta a los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad y a los del Servicio de Vigilancia Aduanera para detener e inspeccionar cualquier vehículo o embarcación y para tomar muestras de los combustibles y carburantes contenidos en sus depósitos, carburadores y conducciones. Utilizando un mini-laboratorio de que van provistos dichos agentes, pueden detectar si tal carburante contiene trazadores o marcadores y, en caso afirmativo, deducir que se está ante la presunta comisión de una infracción tributaria.

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

1. El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF regula los rendimientos íntegros de actividades económicas, disponiendo que se considerarán como tales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Por lo tanto, procede considerar la contraprestación por la tala de los árboles de una explotación forestal como rendimiento de la actividad económica, a integrar en la renta general.

El artículo 28 de la LIRPF regula las reglas generales de cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, señalando que el mismo se determinará según las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF, para la estimación directa, y en el artículo 31 de la LIRPF, para la estimación objetiva.

El artículo 30 establece las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, en los siguientes términos:

- 1.º La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

- 2.º Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

Por lo tanto, dado que los hijos de doña Bárbara no están afiliados a la Seguridad Social, no procede deducir, para la determinación del rendimiento de la actividad económica, las retribuciones estipuladas con los hijos menores de edad.

Por lo que se refiere a la imputación temporal, el artículo 14.2 d) de la LIRPF dispone que, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y estos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al periodo impositivo de su transmisión.

Por lo tanto, dado que se trata de una operación con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por aplicar la regla de imputación temporal especial, imputando las rentas a medida que

se hagan exigibles los cobros correspondientes. De esta forma, en el ejercicio 20X14 imputará el 50% de la renta obtenida (300.000/600.000), en el ejercicio 20X16 imputará el 33,33% de la renta obtenida (200.000/600.000), mientras que en el ejercicio 20X17 imputará el 16,67% de la renta obtenida (100.000/600.000).

En el ejercicio 20X18 el contribuyente no imputará renta alguna, dado que el pagaré del año 20X18, cuyo importe asciende a 100.000 euros, se descuenta en el mes de diciembre de 20X14, y la renta se imputa al periodo impositivo de la transmisión, es decir, 20X14.

Por lo que se refiere a la posibilidad de reducir el rendimiento neto de la actividad económica en un 30%, al tener un periodo de generación superior a dos años, el artículo 32.1 de la LIRPF dispone que no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un periodo que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Dado que el enunciado indica que el periodo de producción medio, según el Principado de Asturias (comunidad autónoma en la que se sitúa la explotación) es de 15 años, no procede aplicar la reducción del 30% contemplada en el artículo 32.1 de la LIRPF.

2. El interés obtenido por la realización de una imposición a plazo fijo de 80.000 euros constituye un rendimiento del capital mobiliario del artículo 25.2 de la LIRPF, obtenido por la cesión a terceros de capitales propios, a integrar en la renta del ahorro.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

El móvil de última generación con el que la entidad bancaria premia a doña Bárbara constituye para esta un rendimiento del capital mobiliario en especie (no dinerario) del artículo 25.2 de la LIRPF, dado que deriva de la cesión a terceros de capitales propios, a integrar en la renta del ahorro. De conformidad con el artículo 43 de la LIRPF, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de determinadas reglas especiales de valoración, y a dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

El artículo 90 de la LIRPF regula el importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario, señalando que la retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19% (la disp. adic. trigésima primera de la LIRPF establece que en el periodo impositivo 20X15, el porcentaje de retención será del 20%).

Para el cálculo del ingreso a cuenta, el artículo 103 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el RIRPF establece que la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie del capital mobiliario se calculará aplicando el porcentaje del 19% (20% para el periodo impositivo 20X15) al resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o el coste para el pagador.

En consecuencia, el ingreso a cuenta asciende a 167,76 euros ( $699 \times 1,2 \times 20\%$ ). Dado que el enunciado no nos indica si el ingreso a cuenta ha sido o no repercutido al perceptor de la renta, únicamente deberemos adicionarlo al valor de mercado del móvil si el mismo no ha sido repercutido a doña Bárbara.

**3.** Por lo que se refiere al inmueble del que doña Bárbara es titular desde el año 20X1, adquirido por herencia y situado en Francia, que nunca ha sido declarado ante las autoridades españolas, el artículo 39 de la LIRPF regula las ganancias patrimoniales no justificadas, disponiendo en su apartado 2 que, en todo caso, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimotava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.

A estos efectos, la disposición adicional decimotava de la LGT regula la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, disponiendo que los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de la LGT y en los términos que reglamentariamente se establezcan, y entre otros, información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

Por otra parte, constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

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

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán, en el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos refe-

ridos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

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

Por lo tanto, la tenencia del inmueble adquirido por herencia por doña Bárbara en el ejercicio 20X1 constituye una ganancia de patrimonio no justificada, en aplicación de lo establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF, a integrar en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, dado que no se ha cumplido respecto del inmueble, en el plazo establecido al efecto, con la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, siendo dicha conducta constitutiva de una infracción tributaria, en los términos establecidos en la referida disposición adicional.

4. Las retribuciones obtenidas por el hermano de doña Bárbara (tanto las retribuciones abonadas hasta la fecha de la jubilación como la prestación por jubilación anticipada) constituyen un rendimiento íntegro del trabajo, regulado en el artículo 17 de la LIRPF, según el cual se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas (a integrar en la renta general).

El artículo 18 de la LIRPF regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, disponiendo que se aplicará una reducción del 30% (la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la LIRPF, en consonancia con la bajada de tipos impositivos en el IRPF, minora el porcentaje de reducción del 40% al 30%) en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de la LIRPF que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único periodo impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

Al ser la prestación por jubilación anticipada percibida un rendimiento derivado de la extinción de una relación laboral, debemos considerar como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador (35 años) por lo que, al tener un periodo de generación superior a dos años, procede aplicar la reducción a que se refiere el artículo 18 de la LIRPF.

Ahora bien, por lo que se refiere a la cuantía de la reducción, el artículo 18 de la LIRPF establece que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la LIRPF, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Por lo tanto, dado que la prestación por jubilación anticipada asciende a 800.000 euros, la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción ascenderá a 200.000 euros  $[300.000 - (800.000 - 700.000)]$ , por lo que procederá computar por este concepto 740.000 euros  $[800.000 - (200.000 \times 30\%)]$ .

Por otra parte, la Ley 26/2014 reorganiza el tratamiento de los gastos deducibles y las reducciones del rendimiento neto.

Por un lado, se modifica el apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF, en el que se regulan los gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo. En este sentido, se mantienen los gastos que ya resultaban deducibles, incorporándose un nuevo gasto deducible bajo la denominación de otros gastos distintos, por importe de 2.000 euros anuales.

Asimismo, se prevé que el importe a deducir sea el doble, esto es, 4.000 euros anuales, en aquellos periodos impositivos en los que se produce un cambio de residencia habitual por un contribuyente desempleado e inscrito en la oficina de empleo que acepte un puesto de trabajo que exige este cambio de residencia a un nuevo municipio.

Igualmente, se incrementa la cuantía deducible en 3.500 euros anuales para las personas con discapacidad que obtienen rendimientos del trabajo como trabajadores activos. El incremento será de 7.750 euros anuales para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

Ahora bien, este gasto deducible en concepto de otros gastos distintos tiene como límite el rendimiento íntegro del trabajo, de forma que no puede resultar un rendimiento del trabajo negativo por aplicación de estos gastos deducibles, actuando el importe del rendimiento del trabajo como límite efectivo a la cuantía deducible.

Por otro lado, se suprime la reducción de 2.652 euros por obtención de rendimientos del trabajo aplicable a los trabajadores con rendimientos superiores a 13.260 euros, regulada en el artículo 20 de la LIRPF. Lo mismo ocurre en los casos de movilidad geográfica del trabajador y trabajadores con discapacidad.



Así, como novedad para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 la reducción por obtención de rendimientos del trabajo se aplicará solamente si el contribuyente obtiene rendimientos netos del trabajo por un importe inferior a 14.450 euros, siempre que no tenga a su vez rentas distintas de las del trabajo superiores al importe de 6.500 euros, con un máximo de 3.700 euros anuales.

En último lugar, destacar que la reducción por prolongación de la actividad laboral ha sido suprimida. Así, a partir del 1 de enero de 2015 los trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen la actividad laboral no podrán aplicar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo de forma incrementada.

Por lo tanto, en el presente caso para la determinación del rendimiento neto del trabajo, constituye gasto deducible las cotizaciones a la Seguridad Social (10.000 €) y, en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, tal y como dispone la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de la LIRPF, la cantidad de 2.000 euros anuales.

Además, al tratarse de una persona con discapacidad que obtiene rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales (o bien 7.750 € anuales si acredita necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida).

Por lo que se refiere a la reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo, establecida en el artículo 20 de la LIRPF, dado que para su aplicación se requiere unos rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros (siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 €), y a la vista de los rendimientos del trabajo obtenidos, no se podrá aplicar dicha reducción.

El reconocimiento del grado de discapacidad del 38% en marzo de 20X14 dará lugar a la regularización del tipo de retención, tal y como establece el artículo 87 del RIRPF, que dispone que procederá regularizar el tipo de retención, entre otras circunstancias, si en el curso del año natural sobreviniera la condición de persona con discapacidad, siempre que dicha circunstancia determinase un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

- a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 del RIRPF, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.
- b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.
- c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra b) anterior entre la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 83.2 del RIRPF que resten hasta el final del año, y se expresará con dos decimales.

El nuevo tipo de retención se aplicará a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador la condición de persona con discapacidad, siempre y cuando tal comunicación se produzca con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la LIRPF.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 45 %.

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

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

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

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

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

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

En el caso que nos ocupa, el contribuyente ha tenido la condición de contribuyente en España durante los últimos quince años, y es titular de participaciones en diversas entidades cuyo valor de mercado es superior a 4.000.000 de euros, por lo que le resultará de aplicación el artículo 95 bis de la LIRPF.

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

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

- a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.
- b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:
  - El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.
  - El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los divi-

dendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Primero

El artículo 119 de la LGT define la declaración tributaria como todo documento presentado ante la Administración tributaria, donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

Por lo que se refiere a los efectos de la declaración tributaria, se pueden resumir en los siguientes:

- 1.º Iniciación del procedimiento de gestión tributaria, de acuerdo con el artículo 118 a) de la LGT.
- 2.º Interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ya que el hecho de tal presentación supone un acto del sujeto pasivo conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria, según prevé el artículo 68.1 c) de la LGT.
- 3.º Crea una presunción de certeza, de conformidad con lo establecido en el artículo 108 de la LGT, que traslada a la Administración la carga de probar lo incierto de lo declarado y, por otra parte, vincula al particular salvo que haya incurrido en error de hecho en las mismas.
- 4.º No implica la presentación de una declaración la aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria, tal y como dispone el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 119 de la LGT.
- 5.º Por último, 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 (art. 119.3 de la LGT).

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

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

Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable

a la Administración tributaria, esta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por su parte, el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, regula los supuestos generales de devolución, y establece un plazo de seis meses para ordenar el pago de las devoluciones solicitadas; a contar desde la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o de la fecha de su presentación, para el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

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

Por otra parte, el artículo 125 del RGGIT regula la terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, disponiendo en su apartado 2 que cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

El artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el RIVA, dispone que el contribuyente deberá presentar la autoliquidación mensual del IVA en los primeros veinte días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual (excepto la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación, en cuyo caso se deberá presentar en los primeros treinta días naturales).

El artículo 119 del RGGIT regula las autoliquidaciones complementarias, señalando que cuando se haya solicitado una devolución por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

Dado que el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre de 20X13 finalizó el 30 de enero de 20X14, y en fecha 1 de abril de 20X14 el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria con resultado a devolver de 5.000 euros, el plazo de seis meses de que disponía la Administración para efectuar la devolución derivada de la normativa del tributo deberá contarse desde la fecha de presentación de la autoliquidación extemporánea, por lo que dicho plazo de seis meses finalizó el 1 de octubre de 20X14.

Por consiguiente, por lo que se refiere al caso a), no procederá el abono de interés de demora alguno, dado que la Administración ha efectuado la devolución dentro del referido plazo de seis meses.

Por el contrario, por lo que se refiere al caso b), procederá abonar interés de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el 2 de octubre de 20X14 y el 10 de octubre de 20X14, siendo la base sobre la que se aplicará el tipo de interés 5.000 euros, dado que el artículo 125.2 del RGGIT establece que la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

## Segundo. a)

El procedimiento de gestión tributaria previsto para recuperar el IVA soportado por don Jorge García en la compra de la vivienda es el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución, regulado en los artículos 126 a 129 del RGGIT.

Por lo que se refiere a la legitimación para instar el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, el artículo 129 del RGGIT establece que cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la LGT, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del RGRVA. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el IVA, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.Cinco de la LIVA.

## b)

Por lo que se refiere a los efectos de la ausencia del trámite de audiencia, el artículo 127 del RGGIT regula la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, señalando que finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 129 del RGGIT contiene especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas, disponiendo en su apartado 4 que en la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al obligado tributario que efectuó la repercusión, que deberá comparecer dentro del plazo de diez

días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

Por lo que se refiere a la procedencia de intereses de demora, el artículo 128 del RGGIT regula la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, disponiendo que cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

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

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

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.

### **Tercero. a)**

El artículo 66 de la LGT regula los plazos de prescripción, disponiendo en su letra a) que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

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

Por consiguiente, dado que el plazo para presentar la declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 20X9 finalizó el 30 de junio de 20X10, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ha prescrito, al haber transcurrido un plazo superior a cuatro años.



Por el contrario, por lo que se refiere a los ejercicios 20X10, 20X11 y 20X12, si el contribuyente quiere regularizar su situación tributaria deberá presentar declaraciones extemporáneas, dado que el plazo para presentar las referidas declaraciones ya ha finalizado, y la Administración liquidará al contribuyente el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo a que se refiere el artículo 27 de la LGT, que define estos recargos como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Por lo que se refiere a la cuantía del recargo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, por lo que se refiere a los ejercicios 20X10, 20X11 y 20X12, la Administración tributaria le liquidará los correspondientes recargos del artículo 27 de la LGT, que serán del 20 % sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones extemporáneas, exigiéndose asimismo los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Sin perjuicio de lo anterior, el importe de los recargos se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo

del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

Por último, por lo que se refiere al ejercicio 2013, el apartado 5 del artículo 87 del RGGIT 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 y 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, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

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 carácter de ingresos 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 este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

## b)

No puede hacer nada, dado que 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, y en este caso el periodo reglamentario de declaración correspondiente al IRPF del ejercicio 20X13 finalizó el 30 de junio de 20X14.

## Cuarto. a)

Si el contribuyente quiere regularizar su situación tributaria respecto de los cuatro trimestres de 20X14 deberá presentar autoliquidaciones extemporáneas, dado que el plazo para presentar las referidas autoliquidaciones ya ha finalizado, y la Administración liquidará al contribuyente el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo a que se refiere el artículo 27 de la LGT, que define estos recargos como prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Por lo que se refiere a la cuantía del recargo, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la

presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, por lo que se refiere al IVA del primer trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 20 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que ya han transcurrido más de doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación), exigiéndose asimismo los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Por lo que se refiere al IVA del segundo trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 15 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Por lo que se refiere al IVA del tercer trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 15 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Por último, por lo que se refiere al IVA del cuarto trimestre de 20X14, la Administración tributaria le liquidará el correspondiente recargo del artículo 27 de la LGT, que será del 5 % sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea (dado que la presentación de la autoliquidación se realizaría dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación), y excluiría los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, el importe de los recargos se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del

artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

## b)

El apartado 5 del artículo 87 del RGGIT 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 y 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, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

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 carácter de ingresos 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 este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

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

### Primero

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

El artículo 84 de la Ley 22/2003 regula los créditos concursales y créditos contra la masa, disponiendo que constituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa.

Tendrán la consideración de créditos contra la masa, entre otros, los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por otra parte, la prelación del crédito tributario en el proceso concursal es la que dispone la propia Ley concursal, y a estos efectos el artículo 89 de la Ley 22/2003 dispone lo siguiente:

- 1.º Los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados.
- 2.º Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor. No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en la Ley 22/2003.
- 3.º Se entenderán clasificados como créditos ordinarios aquellos que no se encuentren calificados en la Ley 22/2003 como privilegiados ni como subordinados.

Entre los créditos con privilegio especial, el artículo 90 de la Ley 22/2003 coloca, entre otros, los créditos garantizados con hipoteca voluntaria o legal, inmobiliaria o mobiliaria, o con prenda sin desplazamiento, sobre los bienes o derechos hipotecados o pignorados, los créditos garantizados con anticresis, sobre los frutos del inmueble gravado, así como los créditos con garantía de valores representados mediante anotaciones en cuenta, sobre los valores gravados.

Por su parte, el artículo 91 de la Ley 22/2003 dispone que son créditos con privilegio general, entre otros:

- 1.º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de Seguridad Social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal.
- 2.º Los créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social que no gocen de privilegio especial ni del privilegio general a que se refiere el párrafo anterior. Este privilegio podrá ejercerse para el conjunto de los créditos de la Hacienda pública y para el conjunto de los créditos de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el 50% de su importe.
- 3.º Los créditos en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública.

Por último, el artículo 92 de la Ley 22/2003 coloca entre los créditos subordinados, entre otros:

- 1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la Administración concursal en la lista de acreedores, así como los que, no habien-

do sido comunicados, o habiéndolo sido de forma tardía, sean incluidos en dicha lista por comunicaciones posteriores o por el juez al resolver sobre la impugnación de esta. No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas.

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

El resto de los créditos que no encajen en alguna de las categorías anteriores tendrán la consideración de «créditos ordinarios», y entre ellos debemos situar prioritariamente los recargos del periodo ejecutivo, ya que el artículo 164 de la LGT no impide que se devenguen y que se dicte la correspondiente providencia de apremio en el caso en el que la deuda estuviese en periodo ejecutivo de recaudación en la fecha de la declaración del concurso.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, cabe concluir:

- 1.º La deuda correspondiente al acta de IVA de 20X12, cuyo importe asciende a 1.000.000 de euros, tiene la consideración de crédito con privilegio especial, de acuerdo con el artículo 90 de la Ley 22/2003, al estar garantizada con hipoteca inmobiliaria.
- 2.º Las cuotas correspondientes a IRPF Retenciones modelo 111 10/20X14 (200.000 €), IVA modelo 303 10/20X14 (600.000 €), IVA modelo 303 11/20X14 (250.000 €) e IS año 20X12 (300.000 €), así como la deuda en concepto de responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda pública (1.000.000 de €), tienen la consideración de crédito con privilegio general, de acuerdo con el artículo 91 de la Ley 22/2003.
- 3.º Los intereses de demora correspondientes al acta del IS del año 20X12 (50.000 €), así como la sanción correspondiente al acta del IS del año 20X12 (175.000 €), tienen la consideración de crédito subordinado, de acuerdo con el artículo 92 de la Ley 22/2003.
- 4.º Los recargos de apremio de 40.000 euros y 120.000 euros, correspondientes al IRPF Retenciones modelo 111 10/20X14 y al IVA modelo 303 10/20X14, respectivamente, tienen la consideración de créditos ordinarios, al no encajar en ninguna de las categorías anteriores.

Por otra parte, por lo que se refiere al tratamiento de la solicitud de aplazamiento de la autoliquidación de IVA modelo 303 del periodo 02/20X15, el artículo 65 de la LGT dispone que, en caso de concurso del obligado tributario, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas tributarias que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

A estos efectos, el artículo 84 de la Ley 22/2003 dispone que tendrán la consideración de créditos contra la masa, entre otros, los que resulten de obligaciones nacidas de la ley con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo.

Por lo tanto, dado que la deuda correspondiente al IVA modelo 303 del periodo 02/20X15 tiene la consideración de crédito contra la masa, procederá inadmitir la solicitud de aplazamiento.

## Segundo. a)

En el supuesto planteado, la entidad Viajes los cinco, SA ha solicitado la rectificación de una autoliquidación, de conformidad con el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el RGGIT. A tal efecto, la tramitación de la citada rectificación deberá cumplir los requisitos del artículo 127 del RGGIT, en concreto:

«4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique».

Finalmente, el artículo 128 del RGGIT establece, en relación con la terminación de los procedimientos de rectificación de autoliquidación, que terminarán mediante resolución, en la que se acordará o no la rectificación de la misma. Debiendo ser el acuerdo motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

Por lo tanto, la autoliquidación inicialmente presentada será rectificada de acuerdo con el contenido de la resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, disminuyendo su importe de 1.000.000 de euros a 500.000 euros.

En relación con la cuestión relativa a la revisión del aplazamiento para su adecuación a la nueva deuda resultante pendiente, en el supuesto planteado debemos considerar lo siguiente:

- La solicitud de aplazamiento ha de tramitarse conforme a los datos aportados por el contribuyente, por lo que no puede ser objeto de modificación a posteriori, dado

que el acuerdo de concesión y las garantías ofrecidas lo son para esa liquidación y no para otra.

- Al haberse producido la rectificación de la autoliquidación, se debe proceder a anular el aplazamiento y a generar una devolución de ingresos indebidos con los correspondientes intereses de demora (por importe de 400.000 €, más los intereses de demora derivados del fraccionamiento de dicha cantidad y más los intereses de demora sobre las cantidades anteriores).
- El contribuyente deberá solicitar la compensación de la devolución de ingresos indebidos a que se refiere el párrafo anterior con la nueva liquidación practicada (500.000 €).
- Por la diferencia, si es a favor del contribuyente, se procederá a su devolución, en tanto que si quedaran vencimientos pendientes de pago, deberá solicitar de nuevo el aplazamiento, debiendo dictarse un nuevo acuerdo de concesión con nuevos vencimientos y cuotas.

## b)

El artículo 53 del RGR regula el cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos, señalando en su apartado 2 que en caso de concesión de un fraccionamiento, se calcularán intereses de demora por cada fracción de deuda.

Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

Por otra parte, y por lo que se refiere al interés de demora exigible, el artículo 65.4 de la LGT establece que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

Por otra parte, el artículo 54 del RGR regula las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos, señalando que si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, y la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario de pago en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.



De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la LGT, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

### Tercero

El artículo 65 de la LGT regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago, disponiendo que las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Ahora bien, no podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Por otra parte, el artículo 44 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, dispone en su apartado 3 que las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta únicamente serán aplazables o fraccionables en los supuestos previstos en el artículo 82.2 b) de la LGT, es decir, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.

Por lo tanto, la deuda que corresponde a pagos fraccionados de sociedades (modelo 218) sí que es aplazable, dado que no corresponde a una obligación tributaria que deba cumplir el retenedor, sino el propio contribuyente.

A estos efectos, el artículo 51 del RGR regula la tramitación de solicitudes de aplazamiento, señalando que el órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en

caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla. Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución, que podrá conceder o denegar el aplazamiento solicitado, en los términos a que se refiere el artículo 52 del RGR.

En cambio, la deuda que corresponde a retenciones (modelo 111) no resultará aplazable, salvo que concurran las circunstancias a que se refiere el artículo 82.2 b) de la LGT, debiéndose inadmitir la solicitud de aplazamiento.

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

## Cuarto

El artículo 49 del RGR regula la adopción de medidas cautelares en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos, señalando que cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha 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 deberá ser motivada.

Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93 del RGR.

Los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor. A dichos costes se aplicará lo dispuesto en los artículos 113 a 115 del RGR.

En caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago. Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.