

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 2013 (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 2013 (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 de la misma.

El dictamen se estructura en las ocho partes que se citan a continuación.

Para elaborar su dictamen deberá tener en cuenta la información de carácter general contenida en el punto III y la contenida en cada una de las partes.

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria o expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

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

- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 25 de abril de 2014.
- 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.

- 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.
- En ninguno de los apartados es necesario realizar las operaciones matemáticas relativas a las liquidaciones tributarias.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

Mienésimopc, SA es una entidad dedicada a la fabricación y venta de ordenadores personales.

En relación con la fabricación, la entidad desarrolla dos tipos de actividades diferenciadas:

- Por una parte, fabrica, directamente, determinado tipo de componentes, a cuyo efecto importa determinadas materias primas que somete a los tratamientos tecnológicos apropiados para conformar determinados elementos del *hardware*.
- Por otra, importa componentes que solo se pueden adquirir en el exterior, dado el desarrollo tecnológico preciso para su fabricación.
- En su planta de Madrid integra ambos tipos de componentes, integración de la que resulta el producto que finalmente se pone a la venta.

En relación con la venta, la entidad dispone de tres puntos de venta propios, situados en locales anexos a sendas grandes superficies, a fin de lograr una mejor visualización de sus productos y una mayor accesibilidad por parte de los potenciales clientes.

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

El 23 de abril de 2014, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid practica liquidación a Mienésimopc, SA, resultante de un acta de disconformidad, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2009, con una deuda a ingresar de 156.483,53 euros, de los cuales 148.325,63 euros corresponden a la cuota y 8.157,90 euros a intereses de demora. Esta liquidación es notificada el 25 de abril. Al mismo tiempo se le notifica la incoación de un procedimiento sancionador.

El motivo principal de la regularización es que la Inspección no considera acreditada la prestación efectiva de los servicios facturados a Mienésimopc, SA por AsistantComputer, SL.

Mienésimopc, SA pretende interponer reclamación económico-administrativa contra la anterior liquidación, solicitando la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

A tal efecto, ofrecerá la constitución de garantías sobre los siguientes bienes:

- a) La finca n.º 8.108 del Registro de la Propiedad n.º 2 de Móstoles, consistente en un edificio industrial. Aporta nota simple del folio registral de este inmueble, que figura inscrito a nombre de Promotora Inmobiliaria del Henares, SL, y gravada con una hipoteca en garantía de un préstamo de 350.000 euros. Aporta asimismo escritura pública de compraventa otorgado entre Promotora Inmobiliaria del Henares, SL y Mienésimopc, SA el 21 de abril de 2014, presentada en el Registro de la Propiedad, y pendiente de inscripción. En dicha escritura se hace constar que el pago del precio queda aplazado por un año, y se estipula expresamente la resolución del contrato en caso de falta de pago. Aporta asimismo un certificado de tasación, en el que se valora el inmueble en 550.000 euros.
- b) Una pintura al óleo de Antonio López, propiedad del administrador único de la sociedad, valorado en 160.000 euros.

A su escrito de alegaciones adjuntará copia de la denuncia presentada por la Fiscalía de Ciudad Real contra AsistantComputer, SL por la presunta comisión de un delito continuado de falsedad documental. En dicha denuncia se hace constar que la citada entidad se dedicaba habitualmente a la emisión de facturas por la prestación de servicios inexistentes. Entre las entidades receptoras de aquellas facturas la denuncia cita a Mienésimopc, SA, que las habría adquirido para deducirse cuotas del IVA y gastos en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de forma fraudulenta. Mienésimopc, SA alega sin embargo el carácter manifiestamente infundado de la imputación penal realizada por el Fiscal.

Preguntas:

- **Primera.** ¿A qué órgano debe dirigirse la reclamación económico-administrativa? ¿Dónde debe presentarse y en qué plazo? ¿Es hábil el sábado a efectos de presentación de la reclamación económico-administrativa?
- **Segunda.** ¿En qué consiste el trámite de puesta de manifiesto del expediente?
- **Tercera.** En relación con los bienes ofrecidos por la reclamante, razone si son admisibles para garantizar la suspensión, en qué forma habrían de constituirse las garantías, qué documentación adicional debe aportar la reclamante para que pueda concederse la suspensión.
- **Cuarta.** ¿Qué efectos tendría la inscripción de la condición resolutoria en el Registro?
- **Quinta.** ¿Debe realizar alguna actuación la Delegación Especial de la AEAT de Madrid con respecto a los dos procedimientos citados (el inspector y el sancionador) a la vista de la denuncia presentada por el Ministerio Fiscal?

Parte 2.^a Procedimiento de Inspección

El 31 de enero de 2013 la Inspección de Hacienda recibe una denuncia pública en la que el denunciante comunica que la entidad Mienésimopc, SA ni factura ni declara las ventas que realiza a un cliente denominado Éxito 2020, SL.

Con fecha 5 de marzo de 2013 se notifica a la entidad Mienésimopc, SA, en su domicilio fiscal, el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general respecto al IS de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 y al IVA ejercicios 2010 y 2011, citando a la entidad Mienésimopc, SA para que comparezca en las oficinas de la Inspección el 20 de marzo de 2013.

La entidad Mienésimopc, SA no tiene ejercicio partido.

El 20 de marzo, la entidad Mienésimopc, SA comparece en las oficinas de la Inspección aportando la documentación solicitada en la comunicación de inicio de actuaciones, firmándose una diligencia de constancia de hechos en la que se fija el 5 de mayo de 2013 como fecha para continuar las actuaciones inspectoras en las oficinas de la entidad Mienésimopc, SA.

El 3 de mayo el representante de la entidad Mienésimopc, SA recibe una llamada telefónica de la Inspección posponiendo la visita a otra fecha que se les comunicará, por encontrarse de baja el Inspector al haber tenido un accidente. La entidad Mienésimopc, SA constata que tal y como ya había sido avisada, el día 5 de mayo no comparece la Inspección en sus oficinas.

El 15 de noviembre la inspección comparece en el domicilio social de la entidad Mienésimopc, SA al objeto de continuar las actuaciones inspectoras siendo recibida por el representante legal al que solicita que le aporte, en relación con los ejercicios 2008 al 2011, la facturación correspondiente al cliente Éxito 2020, SL para comprobar si están declaradas las ventas. El representante legal manifiesta que respecto de las diferencias de facturación no declaradas en el IS e IVA, la entidad Mienésimopc, SA ha presentado el 20 de octubre de 2013 declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo [previstas en el art. 27 de la Ley General Tributaria (LGT)] por el IS 2009 a 2011 e IVA 2010 y 2011 y que respecto al ejercicio 2008 no ha presentado declaraciones extemporáneas puesto que lo considera prescrito.

La Inspección, concluidas sus comprobaciones e investigaciones, obtenidas las pruebas oportunas y habiéndose cumplido el trámite de audiencia previo a la firma de las actas notificó a la entidad Mienésimopc, SA el lugar, fecha y hora para la formalización de las mismas. El día señalado la entidad Mienésimopc, SA no comparece a la firma ni da explicación o justificación alguna.

Se solicita explicación motivada de las siguientes cuestiones:

Primera. El denunciante remite un escrito a la Inspección solicitando que le informen si finalmente la entidad Mienésimopc, SA (entidad denunciada) ha sido objeto de actuación inspectora y, de haberlo sido, cuál ha sido el resultado de la misma (cuotas, intereses, sanciones...). Así

mismo solicita que le pongan de manifiesto el expediente para, en su caso, hacer alegaciones inculminatorias o interponer un recurso en relación con el resultado de las mismas.

Segunda. ¿Podría la Inspección haber iniciado la visita inspectora mediante personación en el domicilio fiscal de la entidad sin previa comunicación por escrito del inicio de actuaciones?

Tercera. ¿Qué efectos producen las declaraciones extemporáneas presentadas al amparo del artículo 27 de la LGT por las que se declaran las ventas hechas a Éxito 2020, SL que no fueron declaradas ni en IS ni en IVA en los ejercicios 2009 a 2011?

Cuarta. ¿Es válida la afirmación del contribuyente de que el ejercicio 2008 está prescrito a efectos del IS, a fecha 15 de noviembre de 2013?

Quinta. La falta de comparecencia del obligado tributario a la firma del acta implica que:

- a) No se formalice ningún acta.
- b) Se formalice un acta de conformidad, ya que en el trámite de audiencia previo a la firma de las actas no manifestó nada en contra.
- c) Se formalice un acta de disconformidad y se le notifique dándole un plazo de 15 días para formular las alegaciones que considere oportunas.

Sexta. Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán:

- a) Siempre carácter de provisionales.
- b) Siempre carácter de definitivas.
- c) Podrán ser provisionales o definitivas dependiendo de que existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo hubiera o no sido posible.

Parte 3.^a Impuesto sobre Sociedades

En relación con la declaración del IS de la sociedad Mienésimopc, 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, indicando si es necesario, o no, practicar algún ajuste al resultado contable del ejercicio 2013, y en su caso de 2014.

Mienésimopc, SA en los ejercicios anteriores realizó los apuntes contables y los ajustes extracontables de conformidad con la normativa vigente en cada periodo impositivo.

Primero. La sociedad Mienésimopc, SA adquiere durante el año 2011 el 100% de una sociedad París, SA, por un importe de 22.000.000 de euros.

Ambas sociedades tienen su ejercicio coincidente con el año natural.

París, SA es una sociedad residente en Francia, que no cotiza en un mercado regulado.

Los valores de los fondos propios de París, SA al cierre de los ejercicios recogidos en los balances formulados o aprobados por el órgano competente son los siguientes:

	31-12-2010	31-12-2011	31-12-2012	31-12-2013
Fondos propios (€)	20.000.000	15.000.000	14.000.000	13.000.000

Mienésimopc, SA, en sus declaraciones por el IS de los ejercicios 2011 y 2012, había imputado pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de París, SA por un total de 6.000.000 de euros.

Segundo. Durante el ejercicio 2013 Mienésimopc, SA ha contabilizado, en la cuenta 641 del Plan General de Contabilidad (PGC), 800.000 euros brutos que ha satisfecho a un directivo, en concepto de un primer pago de la indemnización estipulada por cese de su relación laboral formalizada el día 1 de julio de 2013.

Del anterior importe, 600.000 euros se encuentran exentos en la renta personal del directivo, en aplicación de lo establecido en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

En enero de 2014 se contabiliza y paga el resto de la indemnización, no exenta de IRPF, por importe bruto de 500.000 euros.

Dicho directivo no ha trabajado nunca para otra entidad que forme parte del mismo grupo de sociedades, de conformidad con el artículo 42 del Código de Comercio.

Tercero. El inmovilizado material del activo no corriente de Mienésimopc, SA está formado por los siguientes elementos:

Código	Cuenta
210	Terrenos
211	Construcciones
213	Maquinaria
	.../...

Código	Cuenta
.../...	
216	Mobiliario
217	Equipos para procesos de información
218	Elementos de transporte

Todos ellos forman parte del balance de la entidad desde el 1 de enero de 2011.

Mienésimopc, SA no cumple los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión (art. 108.1 del TRLIS).

El criterio de amortización contable utilizado por la entidad ha sido el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas sobre el valor de adquisición de dichos elementos.

Cuarto. Al cierre del ejercicio 2013 Mienésimopc, SA presenta los siguientes datos:

Resultado antes de impuestos	5.000.000 €
Gastos financieros netos del ejercicio	3.000.000 €
Beneficio operativo	4.000.000 €

El importe de los gastos financieros figura contabilizado en la cuenta de explotación de Mienésimopc, SA.

Quinto. La cuenta 760 «Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio» está integrada por las siguientes partidas:

- Dividendos procedentes de la sociedad anónima Software, SA, por importe de 500.000 euros íntegros de retenciones, en la que Mienésimopc, SA participa en un 1 % de su capital social desde 2009.
- Dividendos procedentes de la sociedad anónima Hardware, SA, por importe de 1.000.000 de euros íntegros de retenciones, en la que Mienésimopc, SA participa en un 10 % de su capital social desde 2010.

Explicar la repercusión que en la cuota del impuesto supondrá la integración en contabilidad de las anteriores partidas de dividendos, teniendo en cuenta que ambas sociedades son residentes en España y tributan en el régimen general del IS.

Parte 4.ª Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En relación con cada uno de los apartados siguientes se solicita que emita opinión razonada sobre la trascendencia a los efectos del IVA y, en su caso, de otros impuestos indirectos, de los hechos relatados, con especial referencia a la sujeción al impuesto, hecho imponible, posibles exenciones, sujeto pasivo de cada operación y, en su caso, base imponible, tipo impositivo, lugar de realización del hecho imponible y deducibilidad de las cuotas soportadas.

Primero. El 26 de diciembre de 2013 la entidad Mienésimopc, SA vendió una parcela de terreno, incluida en el Plan General de Ordenación Urbana del correspondiente ayuntamiento, que había adquirido con la intención de construir en ella una nueva planta.

En la escritura de venta, las partes califican la venta del terreno como de parcela rústica al no haberse aprobado el Plan Especial necesario y previo para urbanizar la finca.

Por otra parte, requerido al efecto, el ayuntamiento en el que se encuentra enclavado el terreno ha certificado que no ha emitido nunca una licencia para urbanizar o edificar respecto de la finca transmitida.

La entidad adquirente del terreno tenía como porcentaje de deducción aplicable en 2013 el 99%.

Segundo. La entidad Mienésimopc, SA está estudiando la posibilidad de establecerse en el mercado portugués.

Con el fin de conocer el entorno legal en el que ha de desenvolverse en Portugal, Mienésimopc, SA ha contratado los servicios de una firma de abogados portuguesa; dicha firma no dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español.

Una vez concluido el estudio legal, la entidad portuguesa ha facturado a Mienésimopc, SA 15.000 euros por los servicios de asesoramiento jurídico prestados.

Tercero. Mienésimopc, SA vendió 20 ordenadores a la empresa Redondo, SL durante el primer trimestre del año.

Al finalizar el mismo, y vencido el plazo para el cobro, Redondo, SL no atendió el pago de las facturas enviadas.

En el mes de mayo de dicho año, se ha dictado auto de concurso de la entidad Redondo, SL.

Cuarto. Mienésimopc, SA tiene contratado el servicio de limpieza de sus instalaciones con la entidad Todolimpia, SL, quien le factura mensualmente los servicios prestados.

El día 1 de enero Todolimpia, SL ha comunicado a Mienésimopc, SA que se ha acogido al régimen especial del criterio de caja.

Parte 5.ª Aduanas e Impuestos Especiales

Ante la minoración de la demanda de sus productos en España, la empresa inicia contactos con varios clientes establecidos en China y consigue un contrato de venta de ordenadores del modelo MMX. Este modelo incorpora una pantalla de alta definición que solo se fabrica en Japón.

Dado el elevado coste de la pantalla, la empresa con objeto de diferir el pago de los aranceles (10 % ad valorem) y del IVA vincula la mercancía al régimen de depósito aduanero, y efectúa su despacho a consumo a medida que las pantallas se incorporan al proceso productivo.

El contrato firmado con su cliente chino le obliga a suministrar a principios del próximo mes de mayo 200 ordenadores modelo MMX. Las siguientes entregas de 100 ordenadores cada una deben efectuarse a principio de los meses de junio, julio y agosto. Siguiendo las recomendaciones de su representante aduanero, la empresa Mienésimopc, SA ha solicitado la autorización de un régimen de perfeccionamiento activo sistema suspensión, modalidad estricta para importar de Japón 600 pantallas de alta definición, siendo el producto compensador que figura en la autorización el ordenador modelo MMX. El coeficiente de rendimiento de la transformación es del 90 %.

Para incrementar sus beneficios la empresa decide aceptar la oferta de uno de sus clientes chinos, para importar desde China una partida de 200 bolsos de piel de alligatorsinensis (Alligator de China), valorados en 500 euros cada uno.

Esta especie está incluida en el Anexo A del Reglamento (CE) 338/1997 del Consejo, relativo a la protección de especies de la fauna y flora silvestre mediante el control de su comercio y en el Apéndice I del Convenio de Washington sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres de 3 de marzo de 1973 (Convenio CITES).

Se pide:

1. Sabiendo que la empresa Mienésimopc, SA disponía en sus almacenes de 200 ordenadores del modelo MMX, ¿podría haber solicitado otra modalidad de perfeccionamiento activo?
2. ¿Es necesario solicitar el perfeccionamiento activo o la empresa podría efectuar la fabricación de los ordenadores en el depósito aduanero? Justifique su respuesta.
3. ¿Qué carga financiera soporta la importación de las pantallas de alta definición acogidas al régimen de perfeccionamiento activo?

4. En el supuesto de que existiese un acuerdo preferencial entre China y la Unión Europea (UE) y el importador chino quisiese beneficiarse del régimen preferencial, y el acuerdo preferencial contienen una cláusula de *Non Draw-Back*, ¿qué debe hacer la empresa Mienésimopc, SA? ¿Y la empresa china?
5. Para evitar los controles a la importación derivados de la aplicación del Convenio de Washington sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres, la empresa decide declarar esta importación como efectos personales. Califique las posibles infracciones cometidas por la empresa y las posibles sanciones aplicables conforme a la legislación vigente.

Parte 6.^a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Primero. El actual administrador de Mienésimopc, SA, don AA, de 62 años, se jubiló el pasado 1 de diciembre de 2013 de su anterior trabajo en una reconocida multinacional, al aceptar la oferta de la empresa de indemnizarle con una cantidad superior a la que legalmente le correspondía, y jubilarse en ese momento en vez de esperar a cumplir los 65 años. La empresa había suscrito un seguro colectivo para cubrir sus compromisos por pensiones, siendo las contribuciones imputadas a don AA por este seguro en los 4 años transcurridos desde su suscripción de 2.500 euros, realizando aportaciones personales por otros 2.500 euros. En este momento, don AA opta por el cobro de prestaciones mensuales, por las cuales en este año percibió 250 euros.

Esta circunstancia coincide también con la resolución de un viejo litigio con la empresa, que le adeudaba 30.000 euros del año 1994, cuyo reconocimiento obtuvo en 2011 mediante una sentencia favorable firme, abonándole la empresa en 2013 las cantidades adeudadas.

Además, don AA, en previsión de que este momento llegara, había invertido parte de sus ahorros de manera que ahora percibe de una mutualidad de previsión social con la que había suscrito un seguro de jubilación en 1986 un importe de 10.000 euros. Don AA había satisfecho primas a dicha mutualidad, desde 1986 a 1995, por importe de 7.200 euros de las cuales solamente 4.000 euros fueron objeto de reducción o minoración en la base imponible, pero sin que ahora pueda acreditar suficientemente esta circunstancia.

Finalmente, cabe destacar que en el año de su contratación por la citada multinacional, fue incluido en un plan de opciones de compra sobre acciones de su empresa, con las siguientes condiciones:

- En el año 2008, le entregaron 20.000 opciones (A) sobre otras tantas acciones de su empresa con un descuento del 20% sobre el precio de cotización a ejercitar solo a partir del cuarto año. Esta oferta solo alcanzaba a un colectivo determinado de empleados integrado por directivos, mandos intermedios y comerciales de la empresa, y fue aprobada tanto por la comisión de retribuciones como por la junta general. En la fecha de ejercicio puede optar por percibir una acción por cada opción

que ejercite abonando el precio de ejercicio u obtener una liquidación monetaria «por diferencias» entre ambos valores.

- Adicionalmente, le entregaron en el ejercicio 2009 10.000 opciones (B) de compra con las mismas condiciones, pero en este caso las opciones se concedieron a todos los empleados de la empresa para celebrar el vigésimo aniversario de la misma, considerado como un acontecimiento de carácter extraordinario.

Este año 2013 ha ejercitado las siguientes opciones, obteniendo en todos los casos las correspondientes acciones:

- En abril, 5.000 opciones de las entregadas en 2008.
- En mayo, todas las opciones del centenario entregadas en 2009.
- En diciembre, el resto de las opciones entregadas en 2008.

Segundo. Por otro lado, la sociedad Mienésimopc, SA se plantea una serie de dudas con relación al límite determinante de la obligación de retener a cuenta del IRPF en 2013, en el caso de los siguientes tres trabajadores de la empresa:

- Trabajador soltero que convive con su hijo de 19 años de edad, fruto de su anterior matrimonio, y su actual pareja.
- Empleado casado, conviviendo con un menor en régimen de acogimiento permanente. La única pensión del cónyuge es una pensión por incapacidad permanente absoluta percibida de la Seguridad Social por importe de 15.000 euros.
- En este tercer caso, se trata de un empleado que no quiere revelar a la empresa cuál es su situación personal y familiar.

Se pide:

A la vista de los hechos anteriormente descritos, la compañía Mienésimopc, SA le solicita un dictamen sobre las consecuencias que las operaciones descritas en el punto primero tienen en la declaración del IRPF de don AA.

También se solicita respuesta para las dudas que se han planteado en el punto segundo.

Parte 7.^a Procedimientos de Gestión

Primero. Los días 10 y 13 de noviembre de 2011 se intenta notificar mediante correo certificado en el domicilio fiscal de Mienésimopc, SA, con resultado «ausente de reparto», el acuerdo

de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada (DEH), y asignación de la misma para la práctica de notificaciones por la AEAT.

El 4 de diciembre de 2011 se publica en la sede electrónica de la AEAT citación para notificación por comparecencia. La sociedad no comparece.

El 14 de marzo de 2012 la Administración de la AEAT emite a la sociedad un requerimiento para que aporte determinada documentación relativa a la autoliquidación de IVA del cuarto trimestre de 2008 iniciando un procedimiento de verificación de datos. Este acto se pone el 16 de marzo a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su DEH, sin que la sociedad acceda su contenido.

El 1 de agosto de 2012 la oficina gestora dicta propuesta de liquidación provisional, que el mismo día se pone a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su DEH, sin que la sociedad acceda a su contenido.

El 15 de octubre de 2012 la Administración practica liquidación provisional, que el 16 de octubre pone a disposición de la entidad en el buzón electrónico. La entidad accede al contenido el 17 de octubre de 2012.

La sociedad está disconforme con la liquidación practicada.

Se pide:

1. En relación con la inclusión en el sistema de DEH:
 - a) Validez de la comunicación de inclusión efectuada por la Administración.
 - b) Fecha de inclusión y efectos que produce.
2. ¿Qué alegaciones podría formular la sociedad en relación con las actuaciones de la Administración respecto del inicio, tramitación y terminación del procedimiento de verificación de datos?
3. Procedimientos y fecha límite de la que dispone la sociedad para manifestar su disconformidad con la liquidación practicada.

Motivar todas las respuestas con el apoyo normativo oportuno.

Segundo. La sociedad Mienésimopc, SA es propietaria de un local que ha arrendado a la sociedad XX durante el año 2012.

Mienésimopc, SA presenta la declaración del IS correspondiente al año 2012 el último día del plazo establecido por la Ley (el ejercicio económico de Mienésimopc, SA coincide con el año natural), con un resultado a ingresar por importe de 2.000 euros. En dicha declaración incluye los

ingresos por el arrendamiento del inmueble a la sociedad XX por importe de 24.000 euros. Sin embargo, no ha repercutido ni ingresado el IVA correspondiente.

Por su parte, la sociedad XX tampoco ha practicado retenciones a cuenta por los pagos efectuados a Mienésimopc, SA por este concepto.

Por recomendación de su asesor fiscal, la sociedad XX, y con el fin de evitar responsabilidades por incumplimiento de sus obligaciones tributarias, presentó el 10 de septiembre de 2013 declaración extemporánea de retenciones a cuenta por los pagos efectuados durante 2012 por importe de 5.040 euros, importe que previamente ha exigido a Mienésimopc, SA.

Mediante escrito presentado el 15 de septiembre de 2013 Mienésimopc, SA solicita la devolución de las retenciones satisfechas a la sociedad XX.

El 20 de febrero de 2014, la AEAT dicta acuerdo estimatorio en relación con la devolución solicitada. Dicho acuerdo es puesto a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su DEH, accediendo la entidad a la misma el 22 de marzo de 2014. Con fecha 25 de marzo de 2014, se ordena el pago del importe solicitado.

Se pide:

1. Procedimiento que debe instar Mienésimopc, SA para solicitar la devolución de las retenciones satisfechas a la sociedad XX correspondientes a 2012. Plazo para instar el procedimiento y órgano competente para tramitar y resolver la solicitud.
2. En el procedimiento instado por Mienésimopc, SA, ¿puede la Administración regularizar el IVA que Mienésimopc, SA no ha repercutido en el arrendamiento del local?
3. ¿Procede incluir en la resolución del procedimiento liquidación de intereses de demora? En caso afirmativo indicar las fechas a tener en cuenta para el cómputo de los mismos.

Motivar todas las respuestas con el apoyo normativo oportuno.

Parte 8.^a Procedimientos de Recaudación

Mienésimopc, SA tiene en perspectivas ampliar su actividad, encontrándose en negociaciones en la actualidad con la entidad PCVerde, SA, cuyo objeto social es la actividad de reciclaje de componentes electrónicos.

PCVerde, SA desarrolla su actividad en un local situado en Madrid, en pleno centro comercial de la capital, en régimen de arrendamiento, teniendo en plantilla desde el momento de su constitución, en el año 2006, a los mismos cinco empleados.

Durante las negociaciones mantenidas, la dirección de PCVerde, SA ha puesto de manifiesto a Mienésimopc, SA que antes de finalizar el año 2014, está previsto instar la disolución y liquidación de la mercantil, a la vista de su situación económica y de la falta de financiación por parte de las entidades bancarias que le permita seguir con su actividad, situación que ha determinado un grave endeudamiento de la entidad, muy especialmente con la Hacienda Pública, como consecuencia del ejercicio de su actividad durante los últimos dos años.

Mienésimopc, SA, a pesar de las dificultades económicas descritas, considera el negocio de PCVerde estratégico y totalmente viable a la vista de la tendencia general existente en relación con las actividades de conservación del medio ambiente, por lo que se plantea dos formas de actuación para hacerse con el mismo:

- a) Adquirir el control de PCVerde, mediante la compra del número de acciones imprescindibles a tal efecto. Inmediatamente después se iniciarían negociaciones con las entidades bancarias a efectos de obtener la financiación necesaria para la continuidad de la actividad, asumiendo el riesgo de que estas no prosperasen y no pudiesen superarse finalmente las dificultades preexistentes, en cuyo caso se iniciarían las correspondientes actuaciones de liquidación de la mercantil.
- b) Formalizar la adquisición de la titularidad y ejercicio de la actividad económica de PCVerde.

Mienésimopc, SA se dirige a Vd. solicitando, con la información que se ha descrito, una primera opinión profesional sobre las ventajas e inconvenientes que pueden ofrecer una y otra opción desde el punto de vista, exclusivamente, de la responsabilidad que la entidad asumiría en relación con las deudas tributarias de PCVerde en caso de optar por una u otra línea de acción, en previsión de que llegasen a concretarse cualquiera de los escenarios descritos, con indicación expresa de los mecanismos que la norma tributaria pudiese contener, a utilizar por parte de Mienésimopc, SA, de cara a valorar la eventual contingencia fiscal en cada uno de dichos escenarios.

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª ASPECTOS JURÍDICOS, CIVILES Y MERCANTILES, Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE CONTEMPLADOS EN LAS OTRAS PARTES DEL INFORME

Primera. El artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece que el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el

acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

En el caso que nos ocupa, el escrito de interposición deberá dirigirse al Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

Cabe señalar que, de conformidad con lo regulado en el artículo 229 de la LGT, al provenir el acto a impugnar de un órgano periférico de la AEAT (en este caso, la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid), y dado que la cuantía de la reclamación es superior a 150.000 euros (el acto a impugnar es una liquidación correspondiente al IVA, ejercicio 2009, cuyo importe asciende a 156.483,53 €, de los cuales 148.325,63 € corresponden a la cuota y 8.157,90 € a intereses de demora), el reclamante puede optar entre dos posibilidades:

- 1.º Acudir al Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en primera instancia para luego, y en su caso, recurrir ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en segunda instancia, mediante el recurso de alzada ordinario contemplado en el artículo 241 de la LGT.
- 2.º Impugnar directamente el acto ante el TEAC en única instancia.

Por lo que se refiere al lugar de presentación de la reclamación económico-administrativa, es de aplicación lo preceptuado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), de aplicación supletoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2 de la LGT. En concreto, el artículo 38.4 de la LRJAP-PAC dispone que las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas podrán presentarse:

- a) En los registros de los órganos administrativos a que se dirijan.
- b) En los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las comunidades autónomas, a la de cualquier administración de las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, a los ayuntamientos de los municipios a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen local, o a la del resto de las entidades que integran la Administración local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio.
- c) En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
- d) En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

Mediante convenios de colaboración suscritos entre las Administraciones públicas se establecerán sistemas de intercomunicación y coordinación de registros que garanticen su compatibili-

dad informática, así como la transmisión telemática de los asientos registrales y de las solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos que se presenten en cualquiera de los registros.

Por lo que se refiere al plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa, el apartado 1 del artículo 235 de la LGT dispone que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Dado que el enunciado indica que la liquidación correspondiente al IVA, ejercicio 2009, fue notificada el 25 de abril de 2014, el plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa comenzará el 26 de abril de 2014 y finalizará el 25 de mayo de 2014.

Ahora bien, el artículo 48 de la LRJAP-PAC regula el cómputo de los plazos, estableciendo en su apartado 1 que cuando el último día del plazo sea inhábil (a estos efectos, se consideran días inhábiles los domingos y los declarados festivos), se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente. Los días inhábiles serán tanto los días feriados del lugar donde se ubique el órgano administrativo al que se dirige la reclamación, como los propios del domicilio o residencia del reclamante. Dado que el día 25 de mayo de 2014 es domingo, el plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa finalizará el 26 de mayo de 2014, es decir, el primer día hábil siguiente.

Por lo que se refiere a la pregunta de si el sábado es un día hábil a efectos de presentación de la reclamación económico-administrativa, la respuesta debe ser afirmativa, ya que el artículo 48 de la LRJAP-PAC únicamente considera como días inhábiles los domingos y los declarados festivos.

Segunda. Por lo que se refiere al trámite de puesta de manifiesto del expediente, el artículo 236.1 de la LGT establece que el tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubiesen formulado alegaciones en el escrito de interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar el escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas.

Una vez el expediente es puesto de manifiesto al interesado promotor de la reclamación, se abre el periodo correspondiente para formalizar el escrito en el que aquel puede reseñar los hechos y los fundamentos de derecho en los que base sus pretensiones. Este trámite, si no se ha renunciado a él (lo que se hace implícitamente si con la interposición se formalizan ya las alegaciones sin reserva posterior del trámite o de articulación de prueba), reviste un carácter esencial y, por ello, su omisión determina la anulabilidad, toda vez que produce indefensión para los interesados, por lo que es procedente la retroacción y reposición de las actuaciones al momento procesal oportuno para que se dé cumplimiento al mismo, so pena de contrariar el artículo 24.1 de la Constitución Española de 1978.

La prueba tiene por objeto constatar y demostrar la exactitud y veracidad de los hechos que sirvan luego de presupuesto a la resolución que, en su caso, haya de adoptarse. La relación entre el

escrito de alegaciones y la prueba no puede ser puesta en duda dado que, en virtud del criterio de concentración procedimental, el reclamante ha de aportar las pruebas junto con el propio escrito de alegaciones. A este respecto, el artículo 214 de la LGT señala que será de aplicación lo previsto en los artículos 105 a 108 de la LGT, que recuerdan la incumbencia de la carga de la prueba y la posibilidad de designar de modo concreto los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria. Específicamente, y en relación con la vía económico-administrativa, el artículo 236 de la LGT establece las especialidades reguladas en la LGT sobre prueba en este procedimiento de revisión, señalando que las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el Secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue, que extenderá el acta correspondiente.

Tercera. El artículo 233 de la LGT regula la suspensión de los actos recurridos en la vía económico-administrativa, disponiendo que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes. A este tipo de suspensión alude el artículo 44 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

Por otra parte, el artículo 40 del RGRVA regula la solicitud de suspensión, estableciendo que la suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los siguientes documentos:

- a) Aquellos que el solicitante estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión.
- b) Una copia de la reclamación interpuesta.
- c) La imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática. En este sentido, la Resolución de 21 de diciembre de 2005 considera justificada

la imposibilidad de aportar garantías establecidas para la suspensión automática cuando se aporten los siguientes documentos:

- Certificado de la imposibilidad de obtener aval o fianza solidaria expedido, dentro del mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud, por dos entidades de crédito, y siempre que una de ellas sea aquella con la que el contribuyente opera habitualmente.
 - Copia certificada del libro mayor de tesorería en el que se refleje la insuficiencia de saldo disponible para constituir un depósito en efectivo, cuando el solicitante esté obligado a llevar contabilidad.
 - Declaración del solicitante de no ser titular de valores públicos.
- d) La naturaleza y características de las garantías que se ofrecen, así como los bienes y derechos sobre los que deben constituirse.
- e) La valoración actualizada de los bienes y derechos sobre los que se constituirá la garantía ofrecida, realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el Registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito con titulación suficiente.

De conformidad con el artículo 44.2 del RGRVA, la competencia para la tramitación y resolución de la suspensión con otras garantías distintas de las automáticas corresponde al órgano de recaudación y no al tribunal económico-administrativo.

El artículo 45 del RGRVA regula la constitución de las garantías, según el cual la garantía ofrecida deberá ser constituida dentro del plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización.

Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión.

Transcurrido el plazo de dos meses sin que la garantía se hubiese formalizado, y siempre que la solicitud de suspensión se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso, el periodo ejecutivo se iniciará el día siguiente al de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía, y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Cuarta. Al lado de la hipoteca, la llamada condición resolutoria o pacto de *lex commissoria* del artículo 1.504 del Código Civil (CC) es el medio de garantía más usualmente pactado en las ventas de bienes inmuebles en que el precio queda aplazado. La función más importante que esta cláusula se halla llamada a desempeñar es la de garantizar la posesión del comprador en las ventas de inmuebles en las que el precio se aplaza. Así, en la que podíamos denominar «fase preventiva de la garantía», la función que la condición resolutoria desempeña es muy similar a la de la hipoteca. Sin embargo, las cosas no son así en la llamada «fase ejecutiva»: mientras la hipoteca tutela

el interés del vendedor al cobro del precio aplazado también cuando entra en ejecución (a través de su función de realización del valor), la condición resolutoria, en su fase ejecutiva, pone de manifiesto la frustración del fin negocial, ya que su consecuencia es la devolución de las prestaciones objeto del negocio y la consiguiente recuperación por el vendedor de la finca que había enajenado.

Para que la facultad resolutoria –y la consiguiente restitución de prestaciones– perjudique siempre a terceros, es preciso su inscripción en el Registro de la Propiedad. Así lo establece –además del último inciso del citado art. 1.124 del CC– el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (LH), a cuyo tenor la expresión del aplazamiento de pago, conforme al artículo 10, no surtirá efectos en perjuicio de tercero a menos que se garantice aquel con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita.

La condición resolutoria explícita, siempre que cumpla con los requisitos del artículo 11 de la LH, se asimila a la hipoteca, en los términos establecidos en el artículo 7.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD).

Quinta. El artículo 180 de la LGT regula el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, disponiendo en su apartado 1 que si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

El artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el Código Penal (modificada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre), regula el delito de fraude a la Hacienda Pública, disponiendo que el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

De los datos del enunciado se desprende que Mienésimopc, SA ha deducido en el IVA, ejercicio 2009, cuotas de IVA soportado correspondientes a facturas falsas que le ha proporcionado una empresa inexistente (AsistantComputer, SL), por importe de 148.325,63 euros. Dicha conducta estaría encuadrada en el supuesto delictivo del artículo 305 del Código Penal, consistente

en el delito de fraude a la Hacienda Pública, dada su cuantía (superior a 120.000 €) y el hecho de que las facturas que justifican las cuotas de IVA soportado son falsas, al no corresponder a servicios realmente prestados.

Por lo que se refiere al procedimiento a seguir por la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, a la vista de la denuncia presentada por el Ministerio Fiscal, el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de régimen sancionador tributario (RGRST), regula las actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal disponiendo que, en el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

Cuando la circunstancia prevista en el apartado anterior se aprecie durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento (sancionador) suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por órgano administrativo competente el que, según la normativa de organización aplicable, tenga atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. En los procedimientos de inspección, el jefe del órgano administrativo competente será el inspector-jefe correspondiente.

A la vista de la documentación recibida y de los informes que haya considerado oportuno solicitar, el jefe del órgano administrativo competente, si aprecia la existencia de un posible delito, deberá remitir el expediente al delegado especial o central o al director del departamento correspondiente, según de quien dependa el órgano actuante.

El jefe del órgano administrativo competente podrá ordenar completar el expediente con carácter previo a decidir sobre su remisión o no al delegado o al director del departamento correspondiente.

Si el jefe del órgano administrativo competente no aprecia la existencia de un posible delito devolverá el expediente al órgano que se lo hubiera remitido o a otro distinto para que lo ultime en vía administrativa.

Una vez recibida la documentación, el delegado o el director de departamento competente acordará, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo, según aprecie o no la posible existencia de delito.

Concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, se estará a lo dispuesto en el artículo 180.1 y en la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

PARTE 2.ª PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Primera. El artículo 114 de la LGT regula la denuncia pública, estableciendo que mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de la LGT.

Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y estos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo.

No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

Segunda. El artículo 177 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), regula la iniciación de oficio del procedimiento de inspección disponiendo que, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 del RGGIT, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la LGT, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Tercera. El artículo 150.2 de la LGT dispone que la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

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

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

- b) 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.

De los datos del enunciado se desprende que se ha producido una interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna por más de seis meses, por causas no imputables al obligado tributario, por el periodo de tiempo comprendido entre el 20 de marzo de 2013 y el 15 de noviembre de 2013. Dicha interrupción injustificada tiene como efecto que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta el 20 de septiembre de 2013, entendiéndose interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a dicha fecha. En el caso que nos ocupa, la primera actuación inspectora realizada con posterioridad a la interrupción injustificada es la comparecencia de 15 de noviembre de 2013.

Por otra parte, el segundo efecto que produce la interrupción injustificada del procedimiento inspector es que los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento (5 de marzo de 2013) hasta la reanudación de las actuaciones (15 de noviembre de 2013) 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.

El enunciado nos indica que la entidad Mienésimopc, SA presentó en fecha 20 de octubre de 2013 declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo por el IS 2009 a 2011 e IVA 2010 y 2011, por lo que procederá aplicar el correspondiente recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT.

Cuarta. La interrupción injustificada tiene como efecto que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta el 20 de septiembre de 2013, entendiéndose interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a dicha fecha.

El plazo para la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2008 finalizó el 25 de julio de 2009, por lo que el mismo se encuentra prescrito a la fecha de reanudación de las actuaciones (15 de noviembre de 2013). El resto de obligaciones tributarias y periodos no se encuentran prescritos, dado que desde la fecha límite para la presentación de las correspondientes declaraciones y/o autoliquidaciones y el 15 de noviembre de 2013 no ha transcurrido el plazo de prescripción contemplado en el artículo 66 de la LGT (cuatro años):

Concepto	Periodo	Fecha inicio prescripción (*)	Fecha reanudación actuaciones	Prescripción
IS	2008	26-07-2009	15-11-2013	SÍ
IS	2009	26-07-2010	15-11-2013	NO
IS	2010	26-07-2011	15-11-2013	NO
IS	2011	26-07-2012	15-11-2013	NO
IVA	1T/2010	21-04-2010	15-11-2013	NO
IVA	2T/2010	21-07-2010	15-11-2013	NO
IVA	3T/2010	21-10-2010	15-11-2013	NO
IVA	4T/2010	31-01-2011	15-11-2013	NO
IVA	1T/2011	21-04-2011	15-11-2013	NO
IVA	2T/2011	21-07-2011	15-11-2013	NO
IVA	3T/2011	21-10-2011	15-11-2013	NO
IVA	4T/2011	31-01-2012	15-11-2013	NO

(*) El artículo 67.1 de la LGT señala como inicio del cómputo del plazo de prescripción el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación.

La presentación de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades deberá efectuarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

La presentación de las autoliquidaciones correspondientes al IVA deberá efectuarse dentro de los 20 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación trimestral, excepto para la liquidación del cuarto trimestre del año, en cuyo caso el periodo de presentación son los 30 primeros días de enero, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA).

En consecuencia, sí que resulta válida la afirmación del contribuyente, en el sentido de que el ejercicio 2008 está prescrito a efectos del IS, a fecha 15 de noviembre de 2013.

Quinta. El artículo 188 del RGGIT regula la tramitación de las actas de disconformidad, disponiendo en su apartado 1 que cuando el obligado tributario no comparezca en la fecha seña-

lada para la firma de las actas, se formalizará un acta de disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

En consecuencia, la respuesta correcta a la cuestión Quinta es la letra c).

Sexta. El artículo 190 del RGGIT regula las clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección, estableciendo lo siguiente:

- 1.º Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la LGT, y en este artículo.
- 2.º Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

En consecuencia, la respuesta correcta a la cuestión Sexta es la letra a).

PARTE 3.ª IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Primero. El fondo de comercio financiero se define como la diferencia entre el precio de adquisición de las participaciones en entidades no residentes y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de la adquisición, en la parte que no pueda imputarse a bienes y derechos concretos de la entidad participada.

El artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS, dispone que el fondo de comercio financiero será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe (para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011 a 2015, el límite anual máximo es la centésima parte de su importe).

No obstante lo anterior, cabe señalar que dicha deducción no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.

Por otra parte, el artículo 12.3 del TRLIS regulaba las pérdidas por deterioro de valores representativos del capital o fondos propios de entidades no cotizadas, estableciendo que la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse

en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicaba a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

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, deroga el apartado 3 del artículo 12 del TRLIS, de tal forma que la pérdida por deterioro de valor de participaciones en entidades, cotizadas o no cotizadas, tiene la consideración de gasto no deducible fiscalmente [art. 14.1 j) del TRLIS], con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Por lo que se refiere al ejercicio 2013, la sociedad habrá contabilizado una pérdida por deterioro de valor contable, por importe de 1.000.000 de euros (la diferencia de fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio) que no será fiscalmente deducible, en aplicación del artículo 14.1 j) del TRLIS, por lo que procede efectuar un ajuste extracontable positivo de 1.000.000 de euros.

Por otra parte, por lo que se refiere al régimen transitorio, la Ley 16/2013 introduce una disposición transitoria cuadragésima primera, según la cual la reversión del deterioro que haya resultado fiscalmente deducible se efectuará en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios exceda al cierre del valor de los fondos propios al inicio.

No procede revertir, en el ejercicio 2013, el deterioro de valor que ha sido deducido fiscalmente en los ejercicios 2011 y 2012 (por importes de 5.000.000 € y 1.000.000 €, respectivamente), dado que el valor de los fondos propios a 31 de diciembre de 2013 (13.000.000 €) es inferior a su valor a 1 de enero de 2013 (14.000.000 €).

Segundo. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, añade la letra i) al apartado 1 del artículo 14 del TRLIS, con efectos desde el 1 de enero de 2013, según el cual no serán deducibles los gastos que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros o, en caso de resultar superior, del importe que esté exento por aplicación del artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), aun cuando se satisfaga en varios periodos impositivos, derivados de la extinción de la relación laboral o de la relación mercantil del artículo 17.2 e) de la LIRPF. A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.

Para el ejercicio 2013, el enunciado nos indica que se ha contabilizado en la cuenta 641 «Indemnizaciones» del PGC la cantidad de 800.000 euros, importe que resulta fiscalmente deducible, al no exceder de 1.000.000 de euros. En consecuencia, no procede efectuar ajuste extracontable alguno.

Para el ejercicio 2014, el enunciado nos indica que se ha contabilizado la cantidad de 500.000 euros en la cuenta 641 «Indemnizaciones». De dicha cantidad, 200.000 euros serán fiscalmente deducibles, mientras que el resto (300.000 €) no resultarán fiscalmente deducibles, al exceder de 1.000.000 de euros. En consecuencia, procede efectuar un ajuste extracontable positivo de 300.000 euros.

Tercero. La disposición adicional undécima del TRLIS regulaba la libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevo, disponiendo que las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ahora bien, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que introduce diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, elimina la libertad de amortización regulada en la disposición adicional undécima del TRLIS. Esta derogación se acompaña de una limitación temporal en la base imponible respecto de las cantidades pendientes de aplicar a la fecha de la entrada en vigor del citado real decreto-ley (31 de marzo de 2012), procedentes de periodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización.

En el supuesto de que la entidad Mienésimopc, SA se hubiera acogido a la libertad de amortización contemplada en la disposición adicional undécima del TRLIS, habrá registrado el correspondiente ajuste extracontable negativo, el cual va a revertir en los siguientes periodos impositivos.

Ahora bien, en el supuesto de que la entidad de referencia tuviera cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, a la fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo (31 de marzo de 2012), deberemos tener en cuenta lo dispuesto en la disposición transitoria trigésima séptima del TRLIS, que regula un régimen transitorio para la libertad de amortización pendiente de aplicar, en el siguiente sentido:

- 1.º Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta ley, según redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, y por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.
- 2.º No obstante, en los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2012, 2013, 2014 o 2015, los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta ley, según redacción dada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, en periodos impositivos en los que no hayan cumplido los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 108 del

TRLIS, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 de esta ley.

- 3.º En los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2012, 2013, 2014 o 2015, los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta ley, según redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, en periodos impositivos en los que no hayan cumplido los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 108 de esta ley, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 20% de la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 de esta ley.

Por otra parte, cabe señalar que la amortización contable del inmovilizado material correspondiente a los periodos impositivos 2013 y 2014 para entidades que no sean empresas de reducida dimensión, se deducirá de la base imponible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible. La amortización contable que no sea deducible fiscalmente se deducirá de forma lineal durante un plazo de diez años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir del año 2015.

Cuarto. El artículo 20 del TRLIS, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que introduce diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, regula la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, disponiendo que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del TRLIS.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6.000.000 de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del TRLIS.

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

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

El gasto financiero neto del ejercicio 2013 asciende a 3.000.000 de euros, importe superior al límite contemplado en el apartado 1 del artículo 20 del TRLIS, es decir, el 30% del beneficio operativo (1.200.000 €). Por lo tanto, en el ejercicio 2013 la entidad Mienésimopc, SA podrá deducir gastos financieros netos por cuantía de 1.200.000 euros, mientras que el exceso (1.800.000 €) podrá deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

Quinto. El artículo 30 del TRLIS regula la deducción para evitar la doble imposición interna, estableciendo que cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de estos.

La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100% cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5%, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Para los dividendos procedentes de la sociedad anónima Software, SA, cuyo importe asciende a 500.000 euros, procede aplicar una deducción del 50%, ascendiendo la misma a 75.000 euros ($500.000 \times 30\% \times 50\%$).

En cambio, para los dividendos procedentes de la sociedad anónima Hardware, SA, cuyo importe asciende a 1.000.000 de euros, procede aplicar una deducción del 100%, al cumplirse los requisitos del porcentaje de participación, superior al 5%, y de tenencia de la participación, superior a un año, ascendiendo la misma a 300.000 euros ($1.000.000 \times 30\% \times 100\%$).

Por lo que se refiere a la repercusión que en la cuota del impuesto supondrá la integración en contabilidad de las anteriores partidas de dividendos (lo cual supondrá que la entidad habrá contabilizado los dividendos percibidos en la cuenta 760 «Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio»), es la siguiente:

Sociedad Software, SA:

Base imponible	500.000 €
Cuota íntegra	150.000 €
Deducción artículo 30.1 del TRLIS	-75.000 €
Cuota íntegra ajustada	75.000 €

Sociedad Hardware, SA:

Base imponible	1.000.000 €
Cuota íntegra	300.000 €
Deducción artículo 30.1 del TRLIS	-300.000 €
Cuota íntegra ajustada	0 €

PARTE 4.ª IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Primero. El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), regula el hecho imponible, señalando que estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, entendiéndose realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, entre otras, 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.

El artículo 5 de la LIVA dispone que se reputarán empresarios o profesionales, entre otros, las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

La venta de la parcela de terreno efectuada por la entidad Mienésimopc, SA constituye una operación sujeta al IVA, al tratarse de una entrega de bienes efectuada por una sociedad mercantil.

Por otra parte, el artículo 20.Uno. 20.º de la LIVA dispone que estarán exentas del impuesto, entre otras, las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

El artículo 20.Dos de la LIVA establece que la exención relativa al número 20.º del apartado Uno 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, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

La venta de la parcela de terreno constituye una operación sujeta y exenta del IVA, al encuadrarse en el supuesto contemplado en el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA, sin que quepa la posibilidad de renunciar a la exención, dado que el adquirente no tiene derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones (el enunciado indica que el adquirente tenía como porcentaje de deducción aplicable en 2013 el 99%).

El sujeto pasivo de la operación de venta de la parcela de terreno, de acuerdo con el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA, será la entidad Mienésimopc, SA, es decir, quien realiza la entrega del bien, en este caso, la parcela de terreno.

Por último, cabe señalar que el artículo 4.Cuatro de la LIVA señala que las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del ITP y AJD.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos de la LIVA.

En consecuencia, la venta de la parcela de terreno quedará sometida a tributación por la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» (TPO) del ITP y AJD. Además, al realizarse la transmisión en escritura pública, se ha de tributar por la cuota fija de la modalidad documentos notariales del concepto «Actos Jurídicos Documentados» (AJD) (0,30 € por pliego o 0,15 € por folio), de conformidad con lo establecido en el artículo 31.1 del TRLITP y AJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Por la transmisión del terreno no se devenga la cuota variable de documentos notariales, de la modalidad AJD, por ser incompatible TPO con dicha cuota.

Segundo. El artículo 69 de la LIVA regula el lugar de realización de las prestaciones de servicios, disponiendo en su apartado Uno que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, entre otros, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

La prestación de servicios efectuada por la firma de abogados portuguesa se entiende localizada en el territorio de aplicación del impuesto español, dado que el destinatario del servicio (Mienésimopc, SA) es un sujeto pasivo del IVA cuya sede de actividad económica radica en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) español.

El artículo 84.Uno.2.º de la LIVA dispone que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el TAI.

Dado que la firma de abogados portuguesa no dispone de establecimiento permanente en el TAI español, el sujeto pasivo de la operación será el destinatario del servicio, es decir, la entidad Mienésimopc, SA.

La base imponible de la operación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la LIVA, estará constituida por el importe de la contraprestación satisfecha por el destinatario del servicio, es decir, 15.000 euros, mientras que el tipo impositivo será el general del 21 % (art. 90 de la LIVA), al tratarse de una operación para la cual no está prevista la aplicación de los tipos impositivos reducidos contemplados en el artículo 91 de la LIVA.

Tercero. El devengo del IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.Uno.1.º de la LIVA, se produce con la puesta a disposición del adquirente de los 20 ordenadores, hecho que se produce en el primer trimestre de 2013.

Por otra parte, el artículo 80 de la LIVA regula la modificación de la base imponible, disponiendo en su apartado Tres que la misma podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (dicho plazo es de un mes a contar desde la fecha de publicación del auto de declaración de concurso).

El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el RIVA, desarrolla el artículo 80 de la LIVA, señalando que, en los supuestos de modificación de la base imponible, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las ope-

raciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

- a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - 1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.
 - 2.º El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el TAI ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la LIVA.

A esta comunicación deberá acompañarse la copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas, que se remitirán a través del registro electrónico de la AEAT.
- b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional:
 - 1.º Deberá comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la AEAT, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el número siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).
 - 2.º Además de la comunicación a que se refiere el número anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá

hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

- 3.º Las cuotas rectificadas deberán hacerse constar, con carácter general, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los periodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.
- 4.º La rectificación o rectificaciones deberán presentarse en el mismo plazo que la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se hubieran recibido las facturas rectificativas.

En el caso de que el destinatario de las operaciones se encuentre en concurso, las obligaciones previstas en los números anteriores recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquel, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

Cuarto. El régimen especial del criterio de caja (RECC), de carácter opcional, fue introducido por la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, y tiene efectos desde el 1 de enero de 2014.

Se encuentra regulado en los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies de la LIVA, así como en los artículos 61 septies a 61 undecies del RIVA.

Será aplicable a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año inmediato anterior sea inferior a 2.000.000 de euros.

El artículo 163 terdecies de la LIVA regula el contenido del RECC, disponiendo que:

- 1.º En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o, si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.
A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.
- 2.º La repercusión del impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Por otra parte, el artículo 163 quinquiesdecies de la LIVA regula las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja, estableciendo que el nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por

esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

En consecuencia, al acogerse Todolimpia, SL al régimen especial del criterio de caja, ello implicará que Mienésimopc, SA no se podrá deducir el IVA soportado hasta que no efectúe el pago de los servicios prestados, mientras que Todolimpia, SL no tendrá que efectuar el ingreso del IVA repercutido hasta que no cobre por los servicios prestados.

PARTE 5.^a ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

1. Además de las disposiciones aplicables a todos los regímenes aduaneros, el régimen de perfeccionamiento activo se regula, a nivel comunitario, en los artículos 114 a 129 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 artículos 536 a 550 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 (RACA).

La razón de ser de este régimen aduanero (perfeccionamiento activo), cuya característica fundamental consiste en la introducción de mercancías no comunitarias en el territorio aduanero de la UE para ser transformadas y posteriormente exportadas, estriba en la eliminación del obstáculo arancelario, así como de cualquier otra medida restrictiva de carácter comercial, que grava normalmente la importación de mercancías, permitiendo así que las industrias comunitarias salgan al exterior con productos competitivos, en el mercado libre, tanto en precio como en calidad.

El régimen de perfeccionamiento activo puede definirse como aquel que permite introducir en el territorio aduanero comunitario mercancías no comunitarias, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento y para ser exportadas posteriormente de dicho territorio aduanero en forma de productos compensadores.

Las características fundamentales de este régimen son, por tanto:

- Se introducen en la UE mercancías no comunitarias.
- Se eliminan los derechos de importación correspondientes a tales mercancías.

- Esas mercancías (u otras equivalentes) han de someterse a operaciones de perfeccionamiento (reparación, elaboración, montaje...).
- Los productos compensadores resultantes de tales operaciones han de ser exportados.

En cuanto a la forma de disfrutar del beneficio arancelario, pueden darse dos sistemas, el de suspensión y el de reintegro. El sistema de suspensión es aquel que permite introducir en el territorio aduanero de la UE, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento, mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero de la UE en forma de productos compensadores, sin que las mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial.

Dentro de dicho sistema de suspensión, pueden darse varias modalidades:

1. Estricta o pura. Consiste en que primero se importan las mercancías, después se llevan a cabo las operaciones de perfeccionamiento y finalmente se exporta el producto compensador obtenido. En esta modalidad solo se aplica el principio de identidad, que exige que los productos compensadores sean obtenidos a partir de las mercancías importadas.
2. Compensación por equivalencia. El producto compensador se obtiene no a partir de las mercancías importadas expresamente para ser objeto de la transformación o perfeccionamiento, sino a partir de otras mercancías equivalentes.
3. Exportación anticipada. Consiste en que el producto compensador obtenido a partir de mercancías equivalentes se exporta con anterioridad a la importación de las mercancías no comunitarias. La exportación de dicho producto compensador genera el derecho a importar con franquicia arancelaria mercancías no comunitarias equivalentes a las utilizadas para la importación del producto compensador exportado.
4. Tráfico triangular. Es una subespecie de la modalidad de exportación anticipada, única en la que puede darse, que supone que las mercancías no comunitarias que van a importarse con franquicia arancelaria lo van a ser por un Estado miembro distinto de aquel por el que se realizó la exportación anticipada.

Dado que la entidad Mienésimopc, SA disponía en sus almacenes de 200 ordenadores del modelo MMX, podía haber optado por el régimen de perfeccionamiento activo, sistema suspensión, en su modalidad de exportación anticipada (anteriormente analizada).

2. Además de las disposiciones aplicables a todos los regímenes aduaneros, el régimen de depósito aduanero se regula, a nivel comunitario, en los artículos 98 a 113 del CAC, así como en los artículos 524 a 535 del RACA.

El régimen de depósito aduanero va a permitir almacenar en un depósito aduanero mercancías no comunitarias, sin que estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial.

Las mercancías vinculadas al régimen de depósito aduanero podrán ser objeto de manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación, a mejorar su conservación o su calidad comercial o a preparar su distribución o su reventa. Todas las manipulaciones, con el fin de ser admisibles, deberán ser previamente autorizadas por las autoridades aduaneras, que fijarán las condiciones en las que se podrán efectuar.

Por otra parte, el Código Aduanero establece que, cuando exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras podrán admitir que mercancías no comunitarias sean sometidas en los locales del depósito aduanero a operaciones de perfeccionamiento al amparo del régimen de perfeccionamiento activo o a operaciones de transformación al amparo del régimen de transformación bajo control aduanero.

El régimen de depósito aduanero podrá ultimarse, entre otros, mediante la inclusión de las mercancías en otro régimen aduanero como, por ejemplo, el régimen de perfeccionamiento activo.

3. El artículo 88 del CAC dispone que las autoridades aduaneras podrán supeditar la inclusión de las mercancías en el régimen de perfeccionamiento activo a la constitución de una garantía para asegurar el pago de la deuda aduanera que pueda nacer respecto de estas mercancías.

El artículo 74.2 del CAC establece que cuando, en cumplimiento de las disposiciones relativas al régimen aduanero para el que se declararon las mercancías, las autoridades aduaneras exijan la constitución de una garantía, solo se podrá conceder el levante de dichas mercancías para el régimen aduanero considerado una vez que se haya constituido dicha garantía.

Como excepciones a la obligación de constituir estas garantías, el CAC señala que:

- 1.º Cuando el deudor o la persona que pueda convertirse en deudor sea una Administración pública, no se exigirá garantía alguna.
- 2.º Cuando el importe que deba garantizarse no exceda de 500 euros, las autoridades aduaneras podrán no exigir la constitución de garantía.

Según el artículo 192 del CAC, cuando la normativa aduanera exija la constitución de una garantía con carácter obligatorio, las autoridades aduaneras fijarán el importe de dicha garantía en un nivel equivalente:

- Al importe exacto de la deuda aduanera de que se trate, si dicho importe puede determinarse de forma cierta en el momento en que se exija la garantía.
- Al importe más elevado, estimado por las autoridades aduaneras, de la deuda aduanera que ya existe o que pueda originarse en los demás casos.

La garantía prestada no podrá liberarse mientras la deuda aduanera para la que se prestó no se haya extinguido o mientras pueda originarse. En cuanto la deuda aduanera se haya extinguido o ya no pueda originarse, deberá liberarse inmediatamente la garantía.

Por lo que se refiere a la posibilidad de exigir intereses compensatorios, ello solo sería posible en el caso de que naciera una deuda aduanera en relación con los productos compensadores (los ordenadores del modelo MMX) o con las mercancías de importación incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo (las pantallas de alta definición), en cuyo caso se devengarían intereses compensatorios sobre el importe de los derechos de importación del periodo de que se trate, que tratan de eliminar la ventaja financiera que se pueda derivar de la correcta utilización de un régimen.

4. En el comercio internacional es habitual la suscripción de acuerdos entre países y territorios en los que, a veces junto con otras medidas, se suelen contemplar algunas cuyo objetivo es, o bien incrementar el volumen de los intercambios comerciales dentro de una misma área, o bien conceder facilidades especiales para el acceso de los productos originarios de esos países.

La UE no es, naturalmente, ninguna excepción y son bastantes los acuerdos bilaterales suscritos entre la UE y terceros países o grupos de países terceros, como también lo son los acuerdos unilaterales (autónomos) adoptados por la UE en beneficio de un país o grupo de países determinados, especialmente con la finalidad de favorecer el desarrollo económico de las áreas más deprimidas.

Según el artículo 27 del CAC, las normas de origen preferencial establecerán las condiciones de adquisición del origen de las mercancías para beneficiarse de las medidas arancelarias preferenciales contenidas en los acuerdos que la UE haya celebrado con determinados países o las que se contengan en los acuerdos adoptados autónomamente por la UE a favor de determinados países o grupos de países.

Normalmente, los efectos prácticos de estos acuerdos consisten en la reducción o eliminación de los derechos arancelarios a la importación de mercancías originarias de los países con los que se han suscrito acuerdos o de los países beneficiarios de los acuerdos autónomos adoptados por la UE.

Para la determinación del beneficio arancelario preferencial, en razón del origen de la mercancía, habrá que estar a lo dispuesto en los correspondientes acuerdos. En ellos, y para evitar la obtención del beneficio por parte de mercancías originarias de Estados ajenos a los acuerdos, se contienen unas reglas para definir cuáles van a ser los productos que van a beneficiarse del acuerdo.

La regla de *Non Draw-Back*, contenida en muchos acuerdos preferenciales, consiste en prohibir todo reintegro o exención de los derechos de aduana aplicables a las materias no originarias que van a ser objeto, dentro del área de aplicación del acuerdo preferencial, de una transformación suficiente para conferir al producto obtenido el origen del país en el que tal transformación ha tenido lugar.

Por lo tanto, todas las materias no originarias utilizadas en la fabricación de productos originarios para los que se expida un certificado de origen o cualquier otra prueba del origen preferencial no se beneficiarán del reintegro o de la exención de los derechos de aduana en cualquiera de sus formas.

Por ejemplo, si se introducen en la UE mercancías no comunitarias, en régimen de suspensión, para ser objeto de una operación de perfeccionamiento activo que atribuya origen comunitario al producto compensador resultante de tal operación de perfeccionamiento y, posteriormente, este

producto compensador se reexporta con destino a un país, pretendiendo beneficiarse en el mismo de la preferencia de un acuerdo bilateral suscrito con la UE, será condición indispensable, para que pueda expedirse el certificado de origen de la UE que, previamente, sean despachadas a libre práctica, abonando, por tanto, los derechos arancelarios a la importación en la UE, las mercancías no comunitarias introducidas para ser objeto de la mencionada operación de perfeccionamiento activo.

Para poder acogerse al régimen preferencial acordado en un acuerdo bilateral suscrito entre la UE y un país o un grupo de países o al régimen preferencial contenido en un acuerdo autónomamente adoptado por la UE será preciso, con carácter general, la presentación, ante las autoridades aduaneras de importación correspondientes, de un certificado de origen, en los términos y condiciones contenidos en los mencionados acuerdos, y utilizando el modelo de certificado aprobado en cada reglamento o protocolo de origen.

En la mayor parte de los acuerdos bilaterales suscritos por la UE, el modelo de certificado de origen que debe utilizarse, para acreditar el origen de modo que el país de importación aplique la preferencia convenida, es el certificado de circulación EUR-1.

No obstante, debe destacarse que en la mayor parte de los acuerdos se prevé que, en los términos, casos y condiciones previstos en cada acuerdo preferencial, estos certificados de origen puedan ser sustituidos por una diligencia en la factura. Estas diligencias en factura no son expedidas o cumplimentadas por las autoridades aduaneras sino por los propios exportadores, lo que hace mucho más fácil la gestión y simplifica los procedimientos.

Para que un exportador pueda sustituir el certificado de origen por una diligencia en factura deberá obtener la oportuna autorización por parte de las autoridades aduaneras de su propio país, que la podrán denegar en el supuesto de que el solicitante no cumpla con los requisitos de regularidad que tales autoridades le exijan.

Los acuerdos preferenciales suelen prever también que cualquier exportador pueda sustituir el certificado de origen por una diligencia en factura, siempre que el valor de cada expedición de productos originarios no supere la cantidad prevista en el correspondiente acuerdo.

Por lo tanto, y resumiendo:

- 1.º La empresa Mienésimopc, SA deberá despachar a libre práctica, abonando por tanto los derechos arancelarios a la importación en la UE, las mercancías no comunitarias introducidas para ser objeto de la mencionada operación de perfeccionamiento activo.
- 2.º La empresa china deberá acreditar el origen comunitario de los productos compensadores (los ordenadores del modelo MMX), mediante un certificado de origen (en la mayor parte de los acuerdos bilaterales suscritos por la UE, el modelo de certificado de origen que debe utilizarse, para acreditar el origen de modo que el país de importación aplique la preferencia convenida, es el certificado de circulación EUR-1), si bien cabe la posibilidad de sustituir el referido certificación

de origen por una diligencia en la factura, en los términos, casos y condiciones previstos en cada acuerdo preferencial.

5. El Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestre (más conocido como Convenio CITES) persigue preservar la conservación de las especies amenazadas de fauna y flora silvestres mediante el control de su comercio.

Fue firmado en Washington el 3 de marzo de 1973 por 21 países entrando en vigor en 1975. Actualmente se han adherido 178 países, denominados Partes, es decir, casi todos los países del mundo forman parte de la Convención. La adhesión de España al Convenio CITES se efectuó mediante el Instrumento de 16 de mayo de 1986.

El Convenio CITES establece una red mundial de controles del comercio internacional de especies silvestres amenazadas y de sus productos, exigiendo la utilización de permisos oficiales para autorizar su comercio. Por tanto, la protección se extiende a los animales y plantas, vivos o muertos, sus partes, derivados o productos que los contengan; es decir, también se protegen las pieles, marfiles, caparazones, instrumentos musicales, semillas, extractos para perfumería, etc., elaborados a partir de especímenes de especies incluidas en el Convenio.

El objetivo es asegurar que el comercio internacional de especímenes de animales y plantas de origen silvestre sea sostenible y no ponga en peligro su supervivencia. Esto supone esencialmente prohibir el comercio de las especies en peligro de extinción y regular el comercio de las especies amenazadas o en peligro de estarlo.

El Convenio establece la necesidad de obtener permisos de exportación en el país de origen y de importación en el de destino previos al intercambio de los ejemplares. También se contempla la emisión de certificaciones para las excepciones previstas en el Convenio. El objetivo es que toda mercancía objeto de comercio internacional se encuentre perfectamente documentada y se conozca su origen, destino y motivo por el que se comercializa.

El Convenio CITES protege a más de 33.000 especies que están recogidas en tres apéndices que se revisan periódicamente. De ellas aproximadamente 28.000 son de plantas (85%) y 5.000 son de animales (15%):

- Apéndice I: incluye las especies de animales y plantas sobre las que pesa un mayor peligro de extinción. El comercio de estas especies capturadas o recolectadas en sus hábitats naturales está prohibido y solo se permite bajo circunstancias excepcionales, por ejemplo, para la investigación científica. En este caso, puede autorizarse el comercio concediendo un permiso de exportación (o certificado de reexportación) y un permiso de importación.
- Apéndice II: incluye las especies que, si bien en la actualidad no se encuentran en peligro de extinción, podrían llegar a estarlo a menos que se controle estrictamente su comercio. Incluye también especies de apariencia similar a otras incluidas en los

Apéndices CITES a fin de garantizar un mejor control de las protegidas. El comercio de animales y plantas, capturados o recolectados en el medio silvestre, y nacidos en cautividad o reproducidos artificialmente, está permitido si se cumplen ciertos requisitos. En estos casos es necesario un permiso de exportación o un certificado de reexportación.

- Apéndice III: incluye las especies sujetas a reglamentación dentro del territorio de un país Parte el cual necesita la cooperación de los otros países para impedir o restringir su explotación. Se precisa un permiso de exportación CITES cuando el espécimen es originario del país que ha solicitado la inclusión de esa especie en el apéndice III, o un certificado de origen expedido por la autoridad administrativa CITES del país exportador, o reexportador, en el resto de los casos.

Además, el Convenio permite la posibilidad de aplicar legislaciones nacionales más estrictas, como es el caso aplicado por la UE. Aunque la UE no es Parte como tal del Convenio CITES, sus disposiciones se vienen aplicando desde 1982, fecha en que entró en vigor la primera legislación comunitaria que aplicaba la Convención. Esta se aplica por igual en todos los Estados miembros y no nacionalmente debido, principalmente, a los siguientes motivos:

- La reglamentación de comercio exterior es competencia exclusiva de la UE.
- La Unión Aduanera supone la ausencia de controles fronterizos sistemáticos entre los Estados miembros.
- Existe una política comunitaria sobre medio ambiente y legislación sobre la protección y la conservación de especies autóctonas en la UE.

En la actualidad, la aplicación en la UE, y por tanto en España, del Convenio CITES se lleva a cabo mediante el Reglamento (CE) 338/97 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, relativo a la protección de especies de la fauna y flora silvestres mediante el control de su comercio, y mediante un Reglamento de ejecución más detallado: el Reglamento (CE) 865/2006 de la Comisión de 4 de mayo de 2006, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 338/97.

Estos reglamentos representan la voluntad de la UE de uniformizar la aplicación del Convenio CITES entre los Estados miembros y en sus actividades comerciales con terceros países, todo ello con el fin de garantizar suficiente protección a las especies de fauna y flora silvestre a través del control de su comercio. Esto supone, en muchos casos, medidas comerciales más estrictas y las hacen extensivas a diversas especies no protegidas por el propio Convenio CITES. Así, la UE exige determinados documentos para la importación que el Convenio CITES no exige, y puede prohibir o restringir la importación de ciertas especies y/u orígenes, aun cuando el país de origen o de procedencia haya autorizado su exportación.

Las especies se clasifican en el Reglamento (CE) 338/97 en cuatro anexos en función del grado de protección que se les aplica en orden decreciente: A, B, C y D. Los anexos que recogen las diferentes especies protegidas se actualizan aproximadamente cada uno o dos años y se publican en un Reglamento de la UE. El último publicado es el Reglamento (UE) 1158/2012, de

la Comisión, de 27 de noviembre, que modifica el Reglamento (CE) 338/97 del Consejo, relativo a la protección de especies de la fauna y flora silvestres mediante el control de su comercio.

Las características principales de los anexos de la reglamentación de la UE son:

- Anexo A: incluye todas las especies incluidas en el apéndice I del Convenio CITES, algunas especies del apéndice II del CITES, algunas especies del apéndice III del CITES y algunas especies que no están en CITES.
- Anexo B: incluye las demás especies del apéndice II del CITES, algunas especies del apéndice III del CITES y algunas especies no CITES.
- Anexo C: incluye las restantes especies del apéndice III del CITES que no se han incluido previamente en los anexos A o B, excepto ciertas especies del apéndice III para las que los Estados miembros de la UE han formulado una reserva.
- Anexo D: no tiene equivalente en los apéndices del Convenio y en él se incluyen especies para las que se desea controlar el nivel de importación en la UE, ya que podrían cumplir los requisitos necesarios para su inclusión en alguno de los otros anexos. La mayoría son especies no CITES, así como aquellas del apéndice III para las que los Estados miembros de la UE han formulado una reserva.

La reglamentación de la UE aplica condiciones de importación más estrictas para las especies de los anexos A y B que para las correspondientes de los apéndices I y II de la Convención. Por ello, se requieren permisos de importación los cuales se conceden cuando se estima que el comercio para dicha especie del país concernido es sostenible. Además, existen requisitos adicionales para el alojamiento y el transporte de especímenes vivos y se aplican restricciones más exhaustivas para el comercio interno de especies del anexo A.

En el caso de las especies de los anexos C y D se requiere presentar una notificación de importación en el momento de su entrada en la UE.

Aunque los reglamentos de la UE en materia CITES son de aplicación directa en los Estados miembros, ciertas disposiciones deben ser transpuestas mediante la adopción de legislación nacional en los temas que son soberanía de cada Estado miembro, como las sanciones.

El artículo 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (LORC) regula la tipificación del delito de contrabando, disponiendo en su apartado 2 b) que cometen delito de contrabando, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea igual o superior a 50.000 euros, los que realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) número 338/1997, del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos.

El apartado 6 del artículo 2 de la LORC dispone que las personas jurídicas serán penalmente responsables en relación con los delitos tipificados en los apartados anteriores cuando en

la acción u omisión en ellos descritas concurren las circunstancias previstas en el artículo 31 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de diciembre, del Código Penal y en las condiciones en él establecidas.

En el presente caso, de los datos del enunciado se desprende que se ha cometido el delito de contrabando tipificado en el apartado 2 b) del artículo 2 de la LORC, dada la cuantía de la importación realizada (superior a 50.000 €) y el hecho de que la especie en cuestión está incluida en el anexo A del Reglamento (CE) 338/1997 del Consejo, relativo a la protección de especies de la fauna y flora silvestre mediante el control de su comercio y en el apéndice I del Convenio de Washington sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres de 3 de marzo de 1973 (Convenio CITES).

Por otra parte, el artículo 3 de la LORC regula la penalidad, señalando que:

- 1.º Los que cometieren el delito de contrabando serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos, imponiéndose las penas en su mitad superior.
- 2.º Cuando proceda la exigencia de responsabilidad penal de una persona jurídica de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.6, y tras aplicar los criterios establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se impondrá la pena siguiente:
 - a) En todos los casos, multa proporcional del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y prohibición de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre uno y tres años.
 - b) Adicionalmente, suspensión por un plazo de entre seis meses y dos años de las actividades de importación, exportación o comercio de la categoría de bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando.

El artículo 5 de la LORC regula el comiso, señalando que toda pena que se impusiere por un delito de contrabando llevará consigo el comiso, entre otros, de las mercancías que constituyan el objeto del delito.

Los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado. Los bienes de lícito comercio serán enajenados por la AEAT, con excepción de los bienes de lícito comercio decomisados por delito de contrabando de drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, o de precursores de las mismas, tipificados en el artículo 2.3 a) de la LORC, en cuyo caso, la enajenación o la determinación de cualquier otro destino de los mismos corresponderá a la Mesa de Coordinación de Adjudicaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 6.2 a) y c) de la Ley 17/2003, de 29 de mayo, por la que se regula el Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

PARTE 6.ª IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 7 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), declara exenta la indemnización por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

De lo anterior se desprende que la indemnización por despido exenta es únicamente la obligatoria, de tal forma que si la indemnización es pactada o fijada de mutuo acuerdo no gozará de exención. Debe considerarse pactada y sometida al IRPF una indemnización recibida en virtud de baja incentivada. Ahora bien, por lo que se refiere al Plan de Bajas Voluntarias Incentivadas, amparado en el correspondiente Expediente de Regulación de Empleo autorizado por la autoridad laboral competente, las indemnizaciones a que da lugar este están exentas en el importe que no exceda de los 20 días de salario por año trabajado, indemnización máxima que fija la legislación laboral en estos casos.

El artículo 17.2 a) 5.ª de la LIRPF dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

De los datos del enunciado se desprende que las contribuciones imputadas al don AA por el seguro colectivo ascienden a 2.500 euros, mientras que las aportaciones personales realizadas por el trabajador ascienden a otros 2.500 euros, lo que suma en total 5.000 euros. En consecuencia, solo deberá tributar por el IRPF a partir del momento en que las cuantías percibidas excedan de 5.000 euros.

Por otra parte, el artículo 14.2 de la LIRPF regula las reglas especiales de imputación temporal en el IRPF, estableciendo en su apartado a) que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza.

El apartado b) del artículo 14.2 de la LIRPF establece que cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo

alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza. La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

En consecuencia, aplicando los preceptos anteriormente transcritos, los 30.000 euros deberían imputarse al ejercicio 2011, es decir, el periodo impositivo en que la sentencia adquiere firmeza pero, dado que por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los referidos rendimientos se han percibido en un periodo impositivo (2013) distinto a aquel en que fue exigible (2011), los importes no satisfechos se imputarán al periodo 2011, mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

El artículo 17.2 a) 4.ª de la LIRPF dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de la LIRPF.

Por otra parte, la disposición transitoria segunda de la LIRPF regula el régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social, disponiendo que las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75% de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

El enunciado del supuesto nos indica que don AA había satisfecho primas a una mutualidad de previsión social, desde 1986 a 1995, por importe de 7.200 euros, de las cuales solamente 4.000 euros fueron objeto de reducción o minoración en la base imponible, pero sin que ahora pueda acreditar suficientemente esta circunstancia, por lo que procede la integración en la base

imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del trabajo, del 75% de las prestaciones por jubilación percibidas, es decir, 7.500 euros ($10.000 \times 75\%$).

El artículo 42.1 de la LIRPF regula las rentas en especie, estableciendo que constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

No obstante, la letra a) del apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF dispone que no tendrá la consideración de rendimientos del trabajo en especie la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Por otra parte, el artículo 43 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), desarrolla la letra a) del apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF, señalando que se exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.
- 2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5%.
- 3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento de dicho plazo motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Dado que las opciones de compra de acciones no son negociables (intransmisibles ínter vivos), el beneficiario de las mismas nada podrá hacer con ellas sino esperar a la fecha de su ejercicio, en que se obtiene el rendimiento del trabajo en especie (es decir, en el ejercicio 2013), a calcular por diferencia entre el valor entonces de las acciones adquiridas (valor de cotización) y el coste de la opción (precio pactado que paga por ellas). La no sujeción opera sobre los primeros 12.000 euros anuales, en concepto de «mínimo exento», es decir, la retribución en especie que se ponga de manifiesto con motivo de la entrega de acciones a los trabajadores a un precio inferior al valor de mercado estará en todo caso no sujeta hasta 12.000 euros anuales, tributando en su caso por el exceso que se pudiera poner de manifiesto.

Por otra parte, es importante señalar que, en la medida en que la norma exige que se trate de trabajadores en activo, no podrán beneficiarse de la no sujeción los beneficiarios que, en el momento de la entrega de las acciones, no mantengan una relación laboral con la sociedad. En consecuencia, no podrán beneficiarse de la no sujeción los rendimientos en especie derivados de las 15.000 opciones de compra (A) entregadas en 2008 y ejercitadas en diciembre de 2013, dado que don AA se jubiló el 1 de diciembre de 2013 y, en consecuencia, no tenía la consideración de trabajador en activo en el momento en que obtiene la renta en especie.

La cuestión más controvertida en relación con la interpretación de los requisitos establecidos en el artículo 43.2 del RIRPF se refiere a qué debe entenderse por «política retributiva general de la empresa». Es decir, si el cumplimiento de este requisito exige la necesidad o no de incluir a todos los trabajadores de la plantilla de la empresa.

La referencia que el RIRPF realiza a «política retributiva general» no exige que la entrega de acciones tenga que realizarse a la totalidad de los trabajadores. Lo que la ley pretende es evitar que la entrega de acciones y, por tanto, la aplicación de la no sujeción, se realice de forma arbitraria o discrecional, a voluntad de una o varias personas, sin contar con el debido encaje dentro de la «política retributiva general» de la empresa. En este sentido, cabe concluir que el término «política retributiva general» debe entenderse como el conjunto de criterios objetivos y debidamente prefijados, adoptados por los correspondientes órganos de dirección de la empresa, en virtud de los cuales se determine en qué condiciones, importes y a qué empleados podría ser de aplicación este tipo de esquema retributivo.

En consecuencia, cabe concluir que podrán beneficiarse de la no sujeción los rendimientos en especie derivados, por un lado, de las 5.000 opciones de compra (A) entregadas en 2008 y ejercitadas en abril de 2013 y, por el otro, de las 10.000 opciones de compra (B) entregadas en 2009 y ejercitadas en mayo de 2013, siempre que se cumpla el resto de requisitos legal y reglamentariamente establecidos.

Por otra parte, el artículo 18 de la LIRPF regula los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, disponiendo en su apartado 2 que los rendimientos íntegros del trabajo se reducirán en un 40 % cuando tengan un periodo de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente.

El artículo 11.3 del RIRPF establece que, a los efectos de la reducción prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, se considerará rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión.

En el supuesto planteado, procede aplicar la reducción del 40 % contemplada en el artículo 18.2 de la LIRPF, dado que el ejercicio de las opciones de compra se produce transcurridos más de dos años desde su concesión [las opciones de compra (A) se conceden en 2008 y las (B) en 2009, mientras que el ejercicio de dichas opciones se produce en 2013].

Ahora bien, esta reducción es limitada, dado que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40% no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento (la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del IRPF asciende a 22.100 €).

No obstante, este último límite se duplicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Las acciones o participaciones adquiridas deberán mantenerse, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.
- La oferta de opciones de compra deberá realizarse en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa.

En consecuencia, para el rendimiento del trabajo en especie derivado del ejercicio de opciones de compra (A), el límite ascenderá a 110.500 euros (22.100 € por 5 años de generación del rendimiento), sin que proceda duplicar el referido límite, dado que la oferta de opciones de compra no se realiza en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa.

Por el contrario, para el rendimiento del trabajo en especie derivado del ejercicio de opciones de compra (B), el límite ascenderá a 176.800 euros (22.100 € por 4 años de generación del rendimiento por dos), dado que la oferta de opciones de compra se realiza en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa.

También se solicita respuesta para las dudas que se han planteado en el punto Segundo.

De conformidad con lo establecido en el artículo 80 del RIRPF, la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

- 1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 del RIRPF.
- 2.º El determinado conforme con el procedimiento especial aplicable a perceptores de prestaciones pasivas regulado en el artículo 89 A) del RIRPF.
- 3.º El 42% para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.
- 4.º El 21% para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
- 5.º El 15% para los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores.

El tipo de retención variable es el aplicable con carácter general a las rentas del trabajo, teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 82 a 86 del RIRPF, y basándose en:

- Las retribuciones totales estimadas a percibir.
- Las circunstancias personales y familiares.
- La aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Por otra parte, el artículo 81 del RIRPF regula el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, que viene determinada por la cuantía de la retribución a percibir que, a su vez, varía dependiendo de las circunstancias personales y familiares concurrentes en el contribuyente perceptor de los rendimientos, que se clasifica teniendo en cuenta los dos parámetros siguientes:

A) Situación del contribuyente, que podrá ser una de las tres siguientes:

- 1.^a Contribuyente de unidad familiar monoparental (integrada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro), que reúna las siguientes características:
 - Soltero, viudo, divorciado o separado legalmente.
 - Con descendientes, alguno de los cuales debe ser menor de 18 años o incapacitado porque, si no, no existiría unidad familiar a estos efectos.
 - Con derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.^a de la LIRPF, para las unidades familiares monoparentales, lo que ocurrirá cuando no exista convivencia del padre y la madre.
- 2.^a Contribuyente casado y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.
- 3.^a Contribuyente en otras situaciones, que incluye los tres supuestos siguientes:
 - Contribuyente casado y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.
 - Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente:
 - Sin descendientes.
 - Con descendientes, pero sin tener derecho a la reducción prevista en el artículo 84.2.4.^a de la LIRPF debido a que existe convivencia del padre y la madre (parejas de hecho).
 - Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las dos situaciones primeras. Así, por ejemplo, aquellos contribuyentes que estando solteros,

viudos, separados legalmente o divorciados, tuvieran descendientes a su cargo mayores de 18 años y que, por tanto, no pudiesen formar con estos una unidad familiar ni, en consecuencia, acogerse a la reducción prevista en el artículo 84.2.4.^a de la LIRPF, característica de las unidades familiares monoparentales.

B) Número de hijos y otros descendientes, debiendo aclarar a estos efectos que se computan como tales aquellos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF.

A estos efectos, el artículo 58 de la LIRPF dispone que dan derecho al mínimo por descendientes aquellos que sean menores de 25 años (o discapacitados, cualquiera que sea su edad), que convivan con el contribuyente y que no obtengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Pues bien, basándose en los dos parámetros a que acabamos de referirnos (situación del contribuyente y número de hijos y descendientes), el artículo 81.1 del RIRPF establece que no se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía total anual no supere los importes que se indican a continuación:

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
	-	-	-
	Euros	Euros	Euros
1. ^a Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	-	13.662	15.617
2. ^a Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	13.335	14.774	16.952
3. ^a Otras situaciones	11.162	11.888	12.519

Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 600 euros en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas y en 1.200 euros para prestaciones o subsidios por desempleo.

Por lo que se refiere al trabajador soltero que convive con su hijo de 19 años de edad, fruto de su anterior matrimonio, y su actual pareja, se encuadraría en la situación 3.^a, dado que no existiría unidad familiar monoparental a estos efectos.

En este caso, el límite excluyente de la obligación de retener, siempre que el hijo de 19 años no obtenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, asciende a 11.888 euros (situación 3.^a con un descendiente).

Por lo que se refiere al empleado casado, que convive con un menor en régimen de acogimiento permanente, el enunciado nos indica que la única pensión del cónyuge es una pensión por incapacidad permanente absoluta percibida de la Seguridad Social por importe de 15.000 euros.

La pensión por incapacidad permanente absoluta percibida de la Seguridad Social constituye una renta exenta del IRPF, según dispone el artículo 7 f) de la LIRPF. En consecuencia, dado que el cónyuge no obtiene rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas, se encuadraría en la situación 2.^a. Por lo que se refiere al menor que convive en régimen de acogimiento permanente, el artículo 58 de la LIRPF dispone que se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Por lo tanto, en este caso, el límite excluyente de la obligación de retener, siempre que el menor no obtenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, asciende a 14.774 euros (situación 2.^a con un descendiente).

Por último, por lo que se refiere al empleado que no quiere revelar a la empresa cuál es su situación personal y familiar, se encuadraría en la situación 3.^a (otras situaciones), por lo que el límite excluyente de la obligación de retener asciende a 11.162 euros (situación 3.^a sin descendientes).

PARTE 7.^a PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Primero. 1. El artículo 27 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos regula las comunicaciones electrónicas, estableciendo en su apartado 6 que, reglamentariamente, las Administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

El artículo 4 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, establece que estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la AEAT, entre otras, las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal que empiecen por la letra A).

El artículo 5 del Real Decreto 1363/2010 regula la comunicación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, disponiendo que la AEAT deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de DEH. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A estos efectos, el artículo 112 de la LGT regula la notificación por comparecencia estableciendo que, cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputa-

bles a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación.

En este supuesto se citará al interesado para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

La AEAT publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la AEAT.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

De los datos del enunciado se desprende que el acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de DEH se intentó notificar mediante correo certificado en el domicilio fiscal de Mienésimopc, SA, los días 10 y 13 de noviembre de 2011, con el resultado de «ausente de reparto», mientras que en fecha 4 de diciembre de 2011 se publica en la sede electrónica de la AEAT citación para notificación por comparecencia, no compareciendo la sociedad en el plazo establecido, por lo que la notificación del acuerdo de inclusión se entiende producida el día 20 de diciembre de 2011, es decir, el día siguiente al del vencimiento del plazo de quince días naturales, contados desde el día siguiente al de la publicación en la sede electrónica.

Por consiguiente, cabe concluir que la notificación del acuerdo de inclusión en el sistema de DEH fue practicada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 112 de la LGT, por lo que la misma resulta válida.

Por lo que se refiere a la fecha de inclusión en el sistema de DEH, será de la recepción de la notificación de inclusión en el sistema de DEH, es decir, el 20 de diciembre de 2011.

El artículo 115 bis del RGAT establece que, transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

Por lo que se refiere a los efectos que produce la inclusión, el artículo 5 del Real Decreto 1363/2010 dispone que cuando se practique la notificación de la inclusión en el sistema de DEH, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

Mienésimopc, SA estará obligada a recibir por medios electrónicos todas las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Tributaria de esta forma en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones públicas que tiene atribuida o encomendada. Por tanto, la notificación electrónica pasa a ser la forma habitual de notificación de las actuaciones de la Agencia Tributaria.

2. El artículo 104 de la LGT regula los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, disponiendo que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de seis meses.

Dado que las normas reguladoras del procedimiento de verificación de datos no fijan plazo máximo de resolución, el mismo será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

El vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

Producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

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

Por otra parte, el artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, regula la práctica de la notificación por medios electrónicos, disponiendo en su apartado 3 que, cuando existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

Habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación (inicio del procedimiento de verificación de datos) en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el servicio de notificaciones electrónicas, sin que Mienésimopc, SA accediera a su contenido, de acuerdo con el artículo 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, la notificación se entendió rechazada, teniéndose por efectuado el trámite de la notificación y siguiéndose el procedi-

miento. La notificación, en este caso, se entiende practicada con fecha 26 de marzo de 2012, por lo que el procedimiento de verificación de datos debería concluir el 25 de septiembre de 2012.

Por otra parte, el apartado 5 del artículo 28 de la Ley 11/2007 dispone que producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dicho acceso. En consecuencia, la liquidación provisional por la que termina el procedimiento de verificación de datos se notifica en fecha 17 de octubre de 2012, es decir, una vez transcurrido el plazo máximo de seis meses, por lo que el procedimiento de verificación de datos ha caducado.

En consecuencia, la entidad Mienésimopc, SA podría alegar la caducidad del procedimiento de verificación de datos instado por la AEAT, al haber transcurrido en exceso el plazo máximo de resolución del procedimiento, si bien ello no impide que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo otro procedimiento de verificación de datos, dado que todavía no ha prescrito el derecho a comprobar el IVA del cuarto trimestre de 2009.

3. El artículo 227 de la LGT regula los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa señalando que, en materia de aplicación de los tributos son reclamables, entre otras, las liquidaciones provisionales o definitivas.

Por otra parte, el artículo 222 de la LGT regula el objeto y naturaleza del recurso de reposición, disponiendo que los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, el cual deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

En consecuencia, contra la liquidación provisional podrá interponerse, bien el recurso de reposición, o bien directamente la reclamación económico-administrativa.

El plazo para la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa es de un mes a contar desde la notificación, de conformidad con lo establecido en los artículos 223.1 y 235.1 de la LGT, siendo dicho plazo improrrogable, de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo en relación con lo dispuesto en el artículo 49.1 de la LRJAP-PAC.

En consecuencia, dado que la notificación de la liquidación provisional se produce en fecha 17 de octubre de 2012, el plazo comenzará el 18 de octubre de 2012 y finalizará el 17 de noviembre de 2012.

Segundo.1. La obligación de practicar retenciones a cuenta de una obligación principal (IS del perceptor de la renta) es independiente de la obligación de contribuir que le incumbe al perceptor de la renta (Mienésimopc, SA), siendo por tanto dos obligados tributarios diferentes: por un lado, el retenedor (la sociedad XX) y, por otro, el sujeto pasivo perceptor de la renta (Mienésimopc, SA).

Ahora bien, tal y como señala el Tribunal Supremo en Sentencias de fechas 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008, en el caso de que se hubieran satisfecho rentas sin haberse sometido a la correspondiente retención, si el sujeto pasivo perceptor de las rentas sometidas a retención (en

este caso, Mienésimopc, SA) ya presentó su declaración correspondiente al IS, incluyendo como retenciones soportadas las efectivamente practicadas, no se puede exigir al retenedor (la sociedad XX) el importe de las retenciones que debería haber practicado, por cuanto se produciría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, y ello por cuanto supone una duplicidad en el cobro, la primera al sujeto pasivo del IS (Mienésimopc, SA), que se dedujo una menor cantidad en concepto de retenciones (por lo que, o bien pagó más o bien se le devolvió menos de lo que le correspondería), y otra al retenedor (la sociedad XX), por el concepto de retenciones a cuenta del IRPF.

En estos casos, y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo se exigirá al retenedor el interés de demora, cuya naturaleza es indemnizatoria (art. 26 de la LGT). Siguiendo el criterio más beneficioso para el contribuyente, se exigirán intereses de demora por el periodo de tiempo que media entre la finalización del plazo para presentar e ingresar la autoliquidación de retenciones (por parte del retenedor) hasta la fecha en que comience el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al impuesto personal del perceptor de la renta (1 de julio del año siguiente al considerado para el IS).

Además, y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo se impondrá al retenedor, en su caso, la sanción que corresponda por la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, siendo la base de la sanción el importe de las cantidades que debió retener y no lo hizo. El ingreso posterior efectuado por el perceptor en su declaración personal (Mienésimopc, SA) no excluye las sanciones correspondientes, por lo que no puede ser considerado un recargo del artículo 27 de la LGT. Se trata de ingresos efectuados por terceros, que podrían ser considerados como ingresos a cuenta de la liquidación final por retenciones, pero que amén de no haberse realizado por el propio obligado tributario, no identifican ni el concepto retenciones, ni el periodo al que se refieren por lo que no excluyen las sanciones.

El artículo 221.4 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la LGT.

A estos efectos, el artículo 120.3 de la LGT dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

El procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones se encuentra desarrollado reglamentariamente en los artículos 126 a 129 del RGAT.

Por lo que se refiere al plazo para instar el procedimiento, el artículo 126.2 del RGAT dispone que la solicitud solo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación (en nuestro caso, la autoliquidación se presentó en fecha 10 de septiembre de 2013) y antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. A estos efectos, el artículo 67.1 c) de la LGT dispone que el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido. Dado que el ingreso indebido fue efectuado en fecha 10 de septiembre de 2013, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos prescribirá el 10 de septiembre de 2017.

Por lo que se refiere al órgano competente para tramitar y resolver la solicitud de rectificación de la autoliquidación, el artículo 129.4 a) del RGAT establece que la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que, según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita (la sociedad XX).

2. No es posible, dado que el objeto del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones instado por Mienésimopc, SA es la devolución de un ingreso indebido (5.040 euros, junto con los correspondientes intereses de demora). A tal efecto, el artículo 128 del RGAT establece que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación.

La Administración deberá iniciar un procedimiento de gestión o inspección tributaria para regularizar el IVA que Mienésimopc, SA no ha repercutido en el arrendamiento del local.

3. Sí que procede reconocer intereses de demora a favor de Mienésimopc, SA, a tenor de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT, que establece que cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de la LGT.

El artículo 32.2 de la LGT dispone que con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido (10 de septiembre de 2013) hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (25 de marzo de 2014).

En el caso de que hubieran existido dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado, las mismas no se tendrían en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.

Por otra parte, el artículo 128.2 del RGAT establece 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 (en este caso, la devolución reconocida asciende a 5.040 €).

PARTE 8.ª PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

Por lo que se refiere a la opción a), es decir, adquirir el control de PCVerde, mediante la compra del número de acciones imprescindibles a tal efecto, cabe señalar que el artículo 43.1 g) de la LGT dispone que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, entre otras personas

o entidades, las que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas. Este supuesto de responsabilidad subsidiaria se introdujo por Ley 36/2006, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, con fecha de entrada en vigor 1 de diciembre de 2006.

Para que resultara de aplicación el supuesto de responsabilidad subsidiaria contemplado en la letra g) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT, no bastaría el hecho de que Mienésimopc, SA tuviera el control de PCVerde, SA, sino que resultaría necesario acreditar la utilización de esta sociedad de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, así como la existencia de unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

A la vista de los datos del enunciado, no parece que resulte aplicable el supuesto de responsabilidad subsidiaria a que se refieren los párrafos anteriores.

Por otra parte, en el supuesto de que la entidad PCVerde finalmente se disolviera y liquidara, resultaría de aplicación el artículo 40 de la LGT, que regula la sucesión de personas jurídicas (también conocida como sucesión impropia).

En este caso, dado que se trata de la sucesión de una persona jurídica (PCVerde, SA) en la que se limita la responsabilidad de los socios, el apartado 1 del referido artículo dispone que las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a estos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2 a) de la LGT.

En cuanto al importe de las deudas que se transmiten a los socios, son las devengadas hasta el momento de la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad, aunque no se encuentren liquidadas y, dentro de ellas, tanto las cuotas, como los intereses, los recargos por extemporaneidad y los recargos del periodo ejecutivo

Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Por lo que se refiere a la opción b), es decir, formalizar la adquisición de la titularidad y ejercicio de la actividad económica de PCVerde, cabe señalar que el artículo 42.1 c) de la LGT dispone

que serán responsables solidarios de la deuda tributaria, entre otras personas o entidades, las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de la LGT.

El presupuesto de hecho de esta responsabilidad va a ser no solo la sucesión en la titularidad de las explotaciones, sino también en su ejercicio. De esta manera se incluyen los supuestos de sucesión de hecho, en los que los deudores, de manera fraudulenta, eluden el pago del tributo mediante la concatenación de diferentes personas en el ejercicio de la actividad.

En relación con el alcance de la responsabilidad, esta se extenderá a las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la actividad por el anterior titular, entre las que se incluirán las derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar y las sanciones, salvo que se hubiera solicitado la certificación regulada en el artículo 175.2 de la LGT. En consecuencia, el alcance de la responsabilidad ascenderá a: cuota e intereses de demora, recargo de extemporaneidad y sanciones que deriven del ejercicio de explotaciones.

A estos efectos, el artículo 175.2 de la LGT dispone que el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

La certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas viene regulada en el artículo 125 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, el cual dispone que:

- 1.º No producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate.
- 2.º Cuando no se haya solicitado la certificación a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.