

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

**EVA MARTÍN DÍAZ**

*Inspectora de Hacienda del Estado*

**ALFONSO GARCÍA TAVARES**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**FERNANDO SALAZAR GONZÁLEZ**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**JOSÉ BARRIO BONDÍA**

*Jefe del Servicio Especial.*

*Departamento de Aduanas de la AEAT*

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 30 de junio de 2010 (BOE de 10 de julio)].

## **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 30 de junio de 2010 (BOE de 10 de julio).

A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de Gestión Tributaria, Inspección de los Tributos y Recaudación.

**Palabras clave:** IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y Procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

# EXERCISE OF PROFESSIONAL PRACTICE (PROPOSED TO ENTER THE CORPS OF REVENUE AGENTS IN SPAIN)

**EVA MARTÍN DÍAZ**

*Inspectora de Hacienda del Estado*

**ALFONSO GARCÍA TAVARES**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**FERNANDO SALAZAR GONZÁLEZ**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**JOSÉ BARRIO BONDÍA**

*Jefe del Servicio Especial.*

*Departamento de Aduanas de la AEAT*

[First part of the third exercise from the Admission Test for the Corps of Revenue Agents. Official Announcement Resolution of 30<sup>th</sup> June 2010 (Spanish Official Journal of 10<sup>th</sup> July)].

## **Abstract:**

**I**n the following report, we develop the professional practice proposed in the first part of the third exercise from the admission test for the Corps of Revenue Agents in Spain (Resolution of 30<sup>th</sup> June 2010, Spanish Official Journal of 10<sup>th</sup> July).

Throughout the report, organized in eight sections, several cases on the Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Customs Duty and Excise Taxes and Tax Procedures, Tax Inspection and Tax Collection are presented.

**Keywords:** Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Customs Duty and Excise Taxes, Tax Procedures, Tax Inspection and Tax Collection.

## **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 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 dichas partes.

- **Parte 1.ª:** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.
- **Parte 2.ª:** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **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:

- Los años a los que se refiere el dictamen comprenden desde el año 2007 hasta el año 2010.
- La fecha del dictamen es la de hoy: 17 de diciembre de 2010.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos esos ejercicios ha sido la misma y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Cada apartado del dictamen es independiente de los restantes.

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

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

La familia integrada por don Tomás Cauto de 65 años, su esposa doña Natalia Constante de 58 años, y sus hijas Paula y Claudia de 32 y 24 años, continúan la saga familiar de tenderos que inició su abuelo con la tienda de ultramarinos en su pueblo.

Actualmente, el negocio ha alcanzado un desarrollo considerable y presenta las siguientes notas:

1. La sociedad «X», constituida en el ejercicio 1995, tiene un capital social de 1.000.000 de euros, dividido en acciones de valor nominal 100 euros. Su domicilio social se encuentra en Madrid, y el ejercicio fiscal coincide con el año natural. La sociedad está participada al 100 por 100 por la familia, figurando como administrador único don Tomás.

Su objeto social es el comercio al por menor en hipermercados, desarrollando su actividad en hipermercados localizados en Madrid, Sevilla y Valladolid.

2. Desde el año 2005, y ante la buena marcha de los hipermercados, la familia Cauto decide ampliar su línea de negocio mediante la instalación de gasolineras en los hipermercados de su titularidad. Esta nueva línea de negocio se desarrolla a través de la sociedad «Y» participada también al 100 por 100 por la familia y en la que figura como administrador único doña Natalia. Su sede social se encuentra en Madrid y su ejercicio social coincide con el natural.

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

Como consecuencia de un procedimiento tramitado por hechos que fueron declarados constitutivos de contrabando, fue objeto de comiso de una partida de licores. Previas las pertinentes actuaciones, por el sistema de adjudicación directa la sociedad «X» resultó adjudicataria de los mismos por un importe de 10.000 euros, siendo el importe satisfecho de 11.800 euros (importe de la adjudicación más 1.800 euros en concepto de IVA), haciéndose constar en la diligencia de bienes adjudicados: «una vez satisfecha la totalidad del precio de la adjudicación y la correspondiente imposición indirecta se hace entrega de dichos bienes al adjudicatario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.7 del Reglamento General de Recaudación».

No obstante haberse satisfecho el importe mencionado, en el momento de ir a recoger la mercancía, esta no le fue entregada al señor Cauto como representante de la sociedad adjudicataria, requiriéndose por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación al interesado para que pague los correspondientes impuestos especiales, que fijan en 189.427,23 euros.

Ante la falta de entrega de los bienes, doña Natalia interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), solicitando que declare la obligación de la Administración de entrega de los bienes adjudicados, sin sujeción a ulteriores formalidades.

### SE PIDE:

Con base en los antecedentes mencionados responder de forma razonada a las siguientes cuestiones:

- **Primera.** Procedencia de la reclamación económico-administrativa y, en su caso, análisis de la competencia para conocer de ella. Examen de las alternativas del interesado para hacer efectivo su pretensión.
- **Segunda.** Razone si el adjudicatario está o no obligado al pago de los 189.427,23 euros.
- **Tercera.** Actuaciones a llevar a cabo por la Administración para hacer efectivo su crédito.

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

Con fecha 13 de febrero de 2009 se notificó a la sociedad «X» el inicio de actuaciones inspectoras con respecto al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ejercicio 2007 y 2008. Las actuaciones son de alcance general para el ejercicio 2007 y parcial para el ejercicio 2008, limitándose en este caso a la comprobación de determinadas operaciones inmobiliarias.

Durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras han concurrido las siguientes circunstancias:

- En diligencia de fecha 25 de febrero se solicita al representante de la entidad la aportación de determinada documentación con trascendencia para la regularización de la situación tributaria, fijándose como fecha para su aportación el próximo día 1 de marzo.
- El 1 de marzo, el representante de la entidad aporta parte de la documentación solicitada en la comparecencia anterior, manifestando que aportará el resto en la siguiente comparecencia. Asimismo solicita que las actuaciones inspectoras se amplíen al ejercicio 2006. Finalmente solicita un aplazamiento de las actuaciones hasta el próximo 1 de abril.
- El actuario traslada al Inspector Jefe la petición de ampliación de actuaciones formulada por el representante de la entidad, procediendo este a inadmitir la misma.
- Con fecha 15 de marzo la inspección formula petición de informe a la Comunidad Autónoma de Castilla y León, sobre determinadas operaciones inmobiliarias realizadas en su ámbito, recibiendo contestación con fecha 15 de julio.

- En la comparecencia del día 1 de abril, la entidad aporta el resto de la documentación solicitada en diligencia de 25 de febrero. En esta actuación el inspector comunica al representante de la entidad la obligación de que en la próxima visita fijada para el 30 de abril se persone el señor Cauto, como administrador único de la entidad, con el fin de conocer la autenticidad de determinados documentos suscritos personalmente por él.
- Con el fin de verificar la validez de la documentación aportada por la entidad, la inspección efectúa un nuevo requerimiento de información, en este caso a la Comunidad Autónoma de Andalucía, petición que se efectúa el día 15 de abril, obteniéndose respuesta el día 15 de octubre.
- A través de diligencia de fecha 1 de noviembre de 2009, se le comunica al obligado tributario que a juicio de la inspección en el negocio objeto de comprobación concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT) para considerar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Tras el oportuno plazo de alegaciones concedido al obligado tributario, el inspector remite el expediente al Inspector Jefe junto con el informe en el que fundamenta la existencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT.
- El 1 de diciembre el Inspector Jefe notifica al obligado tributario que ha solicitado a la Comisión consultiva el preceptivo informe sobre la procedencia o no de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
- La petición de informe llega a la Comisión consultiva con fecha 15 de diciembre. Dicha Comisión emite informe apreciando la existencia de conflicto, el día 14 de marzo de 2010. La inspección recibe el informe el día 30 de marzo de 2010.
- Mediante diligencia de fecha 20 de marzo de 2010, se notifica al obligado tributario el inicio del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente por un plazo de 10 días hábiles.
- El representante de la entidad manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización, fijándose como fecha para la firma del acta el día 3 de mayo de 2010.
- Concedido el plazo de alegaciones posterior a la firma del acta, el representante de la entidad no formula alegaciones, dictándose el acto administrativo de liquidación con fecha 3 de julio.

## SE PIDE:

Con base en la información anterior responder de forma razonada a las siguientes cuestiones:

- **Primera.** Valore y razone si ha sido o no correcta la decisión del Inspector Jefe de inadmitir la solicitud de ampliación de los ejercicios objeto de actuaciones inspectoras solicitado por el obligado tributario. En caso de considerar esta decisión correcta, argumente cómo y en qué términos debería haber formulado la entidad esta solicitud y posibles formas de ser atendida la misma por el Inspector Jefe.
- **Segunda.** Con los datos aportados y a los efectos de valorar si la duración de las actuaciones inspectoras se ha ajustado al plazo máximo fijado por la LGT, identifique y cuantifique los distintos supuestos de dilación e interrupción justificada.

- **Tercera.** ¿Considera procedente la petición efectuada por el inspector exigiendo la comparecencia personal del señor Cauto? ¿Le asiste algún derecho para negarse a este requerimiento, puede ir acompañado del representante de la entidad o de cualquier otra persona que considere necesario? ¿Qué efectos produciría la no comparecencia en la fecha fijada?

### Parte 3.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

En las actuaciones de comprobación de la situación tributaria de la sociedad «X», de carácter general por el ejercicio 2007 se han planteado los siguientes hechos con posible trascendencia tributaria:

- Primero. La sociedad «X» tiene contabilizado en el pasivo de su balance del año 2007, una «Provisión para Responsabilidades» por importe de 240.000 euros.

Solicitada aclaración y justificación, se aporta:

- Sentencia judicial del año 1997 por la que se condena a la sociedad «X» a indemnizar con dicha cantidad a un proveedor por un incumplimiento de contrato con un proveedor en unas promociones de artículos, así como escrito de impugnación de esta sentencia.
  - Balance del año 1997 donde se contabilizó esta provisión, inicialmente.
  - Sentencia judicial del año 2000 por la que se anula la anterior y se estimen todas las alegaciones de la sociedad «X».
- Segundo. El centro comercial de Valladolid se enajena y posteriormente se alquila la parte del mismo correspondiente a hipermercado y aparcamiento.

Este centro también se adquirió en el tercer trimestre de 2006. Su valor de adquisición fue de 80 millones de euros y se enajenó en 115 millones de euros el 30 de abril de 2007.

Como consecuencia de esta operación y de los resultados ordinarios, la sociedad ha obtenido unos beneficios de 32 millones de euros.

- Tercero. Los centros comerciales de Madrid se explotan en régimen de comunidad de bienes, siendo la sociedad «X» uno de los comuneros. Estas comunidades tienen sus ingresos y gastos imputando los resultados y retenciones a los comuneros.

De estas comunidades, a través de los modelos de declaración 184 presentados por ellas, conocemos los importes de ingresos y retenciones de capital imputados a la sociedad «X» (en el año objeto de comprobación 117.000 euros de ingresos y 8.200 euros de retenciones de capital mobiliario).

A petición de la inspección, la sociedad «X» ha aportado los detalles de los ajustes extracontables efectuados en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. En este detalle se observa un ajuste positivo y otro negativo por importe cada uno de 117.000 euros.

Solicitada aclaración a la sociedad objeto de comprobación manifiestan que: «Los ingresos imputados se ajustan en positivo ya que contablemente no se pueden reflejar y es la forma de hacerlos lucir en la declaración. Como suponen que las comunidades de bienes hacen un ingreso en las cuentas bancarias de la sociedad por el importe de la imputación, se efectúa el ajuste negativo para evitar la doble tributación de esos ingresos».

### SE PIDE:

De forma razonada señale cómo afectarían los hechos anteriores a la propuesta de regularización del Impuesto sobre Sociedades.

### Parte 4.<sup>a</sup> Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El matrimonio Cauto-Constante, vende su chalé, ubicado a las afueras de Madrid y que utilizaba como vivienda habitual, a una entidad de *leasing* para que esta lo ceda mediante un contrato de arrendamiento que incorpora una opción de compra. El citado contrato de *leasing* se pacta con la sociedad «CARLOTA, SA», que lo utilizará como oficina de ventas, para un periodo de 15 años. La opción de compra podrá ejercitarse pagando un montante de 200.000 euros. «CARLOTA, SA» ejerce la opción de compra al finalizar el plazo para su ejercicio.

### SE PIDE:

Determinar la tributación de las operaciones descritas en IVA y en el ITP y AJD, especificando los elementos estructurales del impuesto.

### Parte 5.<sup>a</sup> Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales

#### *Apartado 1*

La sociedad «X» comercializa un tipo de detergente «BIOCLEAN» que es importado de EE.UU. a través del distribuidor oficial para Europa de la marca, «BEOCLEAN EUROPE, SRL». «BEOCLEAN EUROPE, SRL» tiene su sede en Bruselas.

«BEOCLEAN EUROPE, SRL» está encargada de realizar los pedidos a la matriz americana que se reciben en el puerto de Amberes con destino a los clientes de las distintas capitales europeas. Las condiciones de entrega pactadas son DDU (*entrega derechos no pagados*) Madrid, para la sociedad «X».



Por estas importaciones, la sociedad matriz ha remitido facturas en 2008 por importe 70.000 euros, y se ha podido saber que el importe del transporte alcanza 55.000 euros, de los cuales 15.000 euros corresponden al trayecto Amberes-Madrid, la prima de seguro anual supone 5.000 euros y los gastos de tramitación aduanera 10.000 euros.

«BEOCLEAN EUROPE, SRL» se encarga de gestionar las campañas publicitarias que se desarrollan en cada país europeo conforme a los contenidos acordados previamente con la matriz americana y los gastos correspondientes son repercutidos a cada cliente en función del volumen de compras anual, que en el caso de la empresa «X» suponen un monto de 11.500 euros, para el que se constata la realización de los pagos oportunos.

### *Apartado 2*

Es costumbre de la sociedad «X» premiar las compras efectuadas por los clientes más fieles ofreciendo un regalo en la época estival, consistente en un surtido de textiles de playa. Los surtidos son importados de Israel acogiéndose al beneficio arancelario preferencial como se deduce de algunos documentos justificativos de la importación (DUA, ejemplar correspondiente y copia certificado EUR-1 declarado).

Se hace un examen físico de los restos de surtidos existentes en almacén y se observa que en los albaranes pegados a los paquetes figura China como país de origen de la expedición de transporte y también aparece la leyenda «Hecho en China» en los productos del surtido.

### *Apartado 3*

La sociedad «Y» está siendo objeto de actuaciones inspectoras por los ejercicios 2007 y 2008, en lo que se refiere única y exclusivamente al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) para los ejercicios 2007 y 2008, por la estación de servicio de que es titular en la Comunidad Autónoma de Madrid que se halla debidamente inscrita con su correspondiente código de identificación minorista (CIM).

En los años 2007 y 2008 ha presentado autoliquidaciones del IVMDH, mediante modelo 569 (Declaración-liquidación y relación de suministros exentos para el IVMDH), habiendo ingresado las cuotas tributarias correspondientes, por ventas de gasolinas y gasóleos.

Se analiza la información aportada por la sociedad sobre compras y ventas de gasóleos y gasolinas. Se han constatado las bases imponibles declaradas en las autoliquidaciones presentadas trimestralmente, con las ventas efectuadas por la estación de servicio. No se han realizado ventas minoristas en régimen exento.

En cuanto a las compras, el único proveedor de gasolinas y gasóleos de los ejercicios de comprobación ha sido «TEXOIL, SA», y se han comprobado los datos de suministro de esta firma con las anotaciones realizadas por la sociedad «Y» en el libro mayor que mantiene con este proveedor.

De los citados análisis se observa que en todos los trimestres de los años 2007 y 2008, tanto en gasolinas como en gasóleos, figura un volumen de existencias finales inferior al dato físico de existencias resultado de las comprobaciones y mediciones de los depósitos, en una cantidad equivalente a lo facturado a los medios de automoción de la sociedad «X» y de los miembros de la familia Cauto-Constante.

En relación con las operaciones anteriores se solicita que se emita una opinión razonada sobre:

- Primero. El valor en aduana de las operaciones de comercio exterior relacionadas en el apartado 1.
- Segundo. Tratamiento del beneficio arancelario del apartado 2.
- Tercero. Las autoliquidaciones practicadas por el IVMDH del apartado 3.

### **Parte 6.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Además de los datos ya indicados sobre la familia integrada por don Tomás Cauto de 65 años, su esposa doña Natalia Constante de 58 años, y sus hijas Paula y Claudia de 32 y 24 años se destacan los siguientes datos económicos así como una información adicional de la situación personal y familiar de algunos de los integrantes de esta familia.

- Don Tomás y doña Natalia están casados en régimen de gananciales.
- Claudia ha obtenido una renta anual total de 6.000 euros.

#### *Don Tomás Cauto*

1. Como consecuencia de su cargo de administrador único de la sociedad «X» ha percibido 20.000 euros en concepto de gastos de representación y ha disfrutado de la utilización de un vehículo de la sociedad «X». El porcentaje de utilización del vehículo para fines laborales de la empresa se estima en un 40 por 100. El coste de adquisición del vehículo por la empresa fue de 30.000 euros más los correspondientes impuestos que ascendieron a un total de 6.500 euros. El tipo de retención aplicable a don Tomás es del 28 por 100.
2. El 1 de enero de 2010 ha percibido una herencia y con ella ha decidido realizar las siguientes operaciones:
  - a) Ha heredado una parte alícuota de un piso localizado en el centro de Sevilla valorado en 200.000 euros (que no ha sido objeto de revisión catastral) junto con sus otros tres hermanos. Los cuatro han decidido constituir una comunidad de bienes para gestionarlo conjuntamente.

En julio alquilan el piso a un apreciado tío suyo por 2.000 euros mensuales. Su tío les indica que instalará allí su vivienda. Los gastos de comunidad que arroja el edificio son de 100 euros mensuales y son satisfechos por la comunidad de bienes.

- b) Ha recibido participaciones en un fondo de inversión por importe de 20.000 euros. El 3 de febrero decide venderlas y obtiene 35.000 euros. El 4 de febrero compra participaciones en otro fondo de inversión de renta variable por 10.000 euros.
- c) Ha heredado un pequeña parcela rústica situada a las afueras de Madrid (no revisada catastralmente) valorada en 100.000 euros. El 1 de diciembre el inmueble ha sido recalificado como edificable y decide venderlo al colegio colindante por 200.000 euros, si bien el colegio se compromete a pagar tal cantidad en marzo de 2011.

### *Doña Natalia Constante*

1. Las acciones que posee de la sociedad «X» le han reportado unos dividendos íntegros de 30.000 euros anuales y le han generado unos gastos de administración de 100 euros mensuales.
2. Además de las actividades como administradora única en la sociedad «Y», debido a su gran experiencia en *marketing* de empresa ha impartido tres conferencias a lo largo del año lo que le ha reportado 10.000 euros.
3. El 1 de agosto decide vender la vivienda habitual, que comparte con don Tomás, que durante 10 años utilizaron percibiendo un importe de 400.000 euros en la venta. Dicha vivienda fue comprada por un importe fiscal actual de 120.000 euros, gastos incluidos, aunque solo pudo deducirse por vivienda habitual 100.000 euros.

Con el importe obtenido en la venta han pagado parte de la rehabilitación iniciada en 2009 de una vivienda de la que ya eran propietarios y que, tras la rehabilitación realizada, va a pasar a ser su nueva vivienda habitual. El precio total de la rehabilitación ha sido de 450.000 euros.

4. En la nueva vivienda habitual y debido a la antigüedad del edificio, la comunidad de propietarios ha decidido acometer reformas en el mismo para cambiar el sistema de calefacción general pasando a sustituir la vieja caldera de carbón por una nueva de gas natural; esto ha provocado una serie de reformas en cada piso que han ocasionado unas derramas a cada propietario de 3.000 euros. La reforma se ha iniciado en octubre de 2010.
5. En agosto le han comunicado que ha resultado ganadora de un premio en un sorteo organizado por la lotería nacional Argentina por un importe que al cambio ha resultado ser 100.000 euros.
6. El 31 de marzo de 2008 realizó una imposición a plazo fijo de dos años por importe de 20.000 euros y con liquidación de intereses al vencimiento. Por ello el 1 de abril de 2010 le han sido abonados 2.000 euros. Ha decidido renovar la imposición.

**SE PIDE:**

Con base en todos los datos suministrados y, en el exclusivo ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), emitir respuesta razonada sobre las siguientes cuestiones:

- **Primera.** Valore la incidencia de las cuestiones personales y familiares que afectan a don Tomás Cauto y doña Natalia Constante.
- **Segunda.** Califique cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por don Tomás Cauto y doña Natalia Constante.
- **Tercera.** Detalle las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, se localicen en los distintos conceptos y tipos de renta descritos.
- **Cuarta.** Explique qué reducciones y/o deducciones son aplicables con base en la información suministrada.

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

Robert, novio de Claudia, residente en Inglaterra es accionista de la sociedad «Z», sociedad española competidora de la sociedad «X».

Robert percibió en marzo de 2010 dividendos de «Z» por un importe neto de 81.000 euros ya que figuraba descontada una retención del 19 por 100.

Robert conocedor tanto del Convenio Hispano-Británico de doble imposición que fija para los ciudadanos británicos un impuesto de solo el 15 por 100 como de la exención existente en la legislación tributaria española a efectos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre los primeros 1.500 euros anuales procedentes de dividendos, por lo que se cuestiona cómo puede recuperar el exceso de imposición.

La sociedad «Z» pagadora de dividendos tanto a Robert como a otros accionistas extranjeros no ha presentado la autoliquidación, modelo 216 del 1T de 2010, en que se declara la retención del dividendo percibido por Robert ni tampoco el correspondiente resumen anual de retenciones del ejercicio 2010, modelo 296 por lo que los órganos de gestión de la Administración Tributaria mediante notificación de fecha 3 de mayo de 2011 requieren a la empresa para la presentación tanto de la autoliquidación como del resumen anual citados.

La sociedad «Z» no atiende el requerimiento ante lo cual los órganos de gestión tributaria deciden iniciar el correspondiente procedimiento de comprobación.

**SE PIDE:**

Con base en los datos suministrados, razonar brevemente las respuestas a las siguientes cuestiones:

- **Primera.** Exponer brevemente cómo puede recuperar Robert el exceso de imposición señalando el procedimiento de gestión que, a tal efecto, se iniciaría.
- **Segunda.**
  - a) Consecuencias para la entidad derivadas de la no atención del requerimiento notificado el 3 de mayo de 2011.
  - b) Indicar cuáles habrían sido las consecuencias para la entidad si, una vez notificado dicho requerimiento, la entidad «Z» hubiera presentado el 23 de mayo de 2011 una autoliquidación modelo 216 del 1T 2010 a ingresar y una autoliquidación complementaria a ingresar del Impuesto sobre Sociedades 2009 (se supone que el ejercicio fiscal de «Z» coincide con el año natural).
- **Tercera:**
  - a) Determinar el procedimiento de comprobación que deberían iniciar los órganos de gestión a consecuencia de la no atención del requerimiento.
  - b) Indicar si los órganos de gestión, en el curso del procedimiento de comprobación definido en el apartado anterior, podrán requerir a la entidad «Z» para que le detalle los movimientos bancarios en los que figuran recogidos los pagos de los dividendos.

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

La sociedad «X» está siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación por los siguientes conceptos y periodos:

- Impuesto sobre Sociedades 2007 y 2008.
- IVA 2007 y 2008.

El órgano de inspección durante la instrucción del procedimiento inspector prevé una posible regularización por los siguientes importes:

- Impuesto sobre Sociedades: 10.000.000 de euros.
- IVA (se trata de IVA repercutido y no ingresado): 8.000.000 de euros.

Asimismo se prevé la incoación de expedientes sancionadores al detectarse que las conductas podrían ser constitutivas de infracción tributaria por 5.000.000 de euros respecto al Impuesto sobre Sociedades y 3.000.000 de euros respecto al IVA.

Debido a la crisis económica actual el volumen de facturación de la sociedad está disminuyendo de forma significativa, la plantilla de personal empleado también ha sufrido importantes recortes y el importe de los fondos propios alcanza la cifra de 3.000.000 de euros.

Por otra parte, debido también a la crisis económica, la sociedad «Y» que gestiona las gasolineras tiene deudas derivadas de autoliquidaciones de IVA y de retenciones del trabajo presentadas en su momento con solicitud de aplazamiento por importe de 2.000.000 de euros. El aplazamiento se concedió pero se incumplió por parte del obligado, encontrándose actualmente las deudas en periodo ejecutivo.

Ante esta situación la familia Cauto-Constante decide constituir una nueva sociedad a la que tras-pasa los activos (principalmente inmovilizado material e inmuebles correspondientes a las gasolineras valorados en 6.000.000 de euros) así como los principales clientes y un 85 por 100 de los trabajadores.

### SE PIDE:

En relación con los hechos anteriores, emita opinión razonada sobre las siguientes cuestiones:

*Respecto a la sociedad «X»:*

- **Primera.** ¿Podría adoptar la Administración medidas cautelares al amparo del artículo 81 de la LGT? En su caso, motivos que justificarían la adopción de las mismas.
- **Segunda.** ¿En qué momento temporal del procedimiento inspector se podrían adoptar las medidas cautelares en relación con las correspondientes deudas y expedientes sancionadores?
- **Tercera.** ¿Cuál sería el alcance cuantitativo de las medidas cautelares?
- **Cuarta.** La sociedad cuenta en su activo con un inmueble y tiene derechos de cobro sobre sus clientes. En el caso de tener que decidir adoptar medidas cautelares sobre uno de los bienes, ¿sobre cuál de estos bienes deberían dirigirse las medidas cautelares? Razone su respuesta.

*Respecto a la sociedad «Y»:*

- **Primera.** Valore las distintas posibilidades de actuación que tienen los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria para el cobro de la deuda pendiente.
- **Segunda.** Determine el orden en el que han de desarrollarse las distintas actuaciones posibles.
- **Tercera.** Determine cuál sería el alcance cuantitativo de cada actuación así como el procedimiento a seguir.
- **Cuarta.** Si los aplazamientos incumplidos hubiesen estado parcialmente garantizados por importe de 800.000 euros, ¿las actuaciones recaudatorias a realizar habrían sido las mismas?

## **SOLUCIÓN**

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

#### **Primera. Procedencia de la reclamación económico-administrativa y, en su caso, análisis de la competencia para conocer de ella. Examen de las alternativas del interesado para hacer efectivo su pretensión**

El artículo 107 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/1995, de 29 de julio (en adelante, RGR) regula la enajenación mediante adjudicación directa, señalando que procederá la adjudicación directa de los bienes o derechos embargados:

- a) Cuando, después de realizados la subasta o el concurso, queden bienes o derechos sin adjudicar.
- b) Cuando se trate de productos perecederos o cuando existan otras razones de urgencia, justificadas en el expediente.
- c) En otros casos en que no sea posible o no convenga promover concurrencia, por razones justificadas en el expediente.

El órgano de recaudación competente debe proceder en el plazo de seis meses a realizar las gestiones conducentes a la adjudicación directa de los bienes en las mejores condiciones económicas, para lo que utilizará los medios que considere más ágiles y efectivos. Podrá acordarse la participación por vía telemática. Asimismo, el órgano de recaudación competente podrá exigir a los interesados un depósito en la cuantía que se estime adecuada.

El precio mínimo de adjudicación es:

- a) Cuando los bienes hayan sido objeto de concurso o de subasta con una sola licitación, el tipo del concurso o la subasta.
- b) Cuando los bienes hayan sido objeto de subasta con dos licitaciones, no existirá precio mínimo.
- c) Cuando los bienes no hayan sido objeto de concurso o subasta, se valorarán con referencia a precios de mercado y se tratará de obtener, al menos, tres ofertas. Si las ofertas no alcanzan el valor señalado, podrán adjudicarse sin precio mínimo.

El apartado 7 del citado precepto dispone que «Los bienes serán entregados al adjudicatario una vez haya sido hecho efectivo el importe procedente.»

En relación con ello, en la diligencia de entrega de bienes adjudicados se dice: «una vez satisfecha la totalidad del precio de la adjudicación y *la correspondiente imposición indirecta*; SE HACE ENTREGA de dichos bienes al adjudicatario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.7 del Reglamento General de Recaudación». El pago efectivo satisfecho por los bienes fue de 10.000 euros más 1.800 por IVA.

Ante la falta de entrega de tales bienes por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), el adjudicatario, en efecto, puede presentar reclamación económico-administrativa ante el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo, solicitando que se le entreguen los documentos administrativos de acompañamiento o albaranes de circulación y las correspondientes precintas o marcas fiscales acreditativas de la tenencia regular de tales productos. Así, el artículo 227.1 de la LGT prevé que «La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes: a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber».

Podría alegar que no es el sujeto pasivo del Impuesto Especial, impuesto que al ser monofásico impide que se proceda a una nueva tributación (el sujeto pasivo lo habrá sido el deudor frente a la Hacienda Pública cuyos bienes han sido embargados en el seno del procedimiento de recaudación llevado a cabo y que ahora están siendo objeto de adjudicación).

La competencia territorial de los TEAR se determinará en función del ámbito territorial del órgano territorial o periférico que ha dictado el acto impugnado (art. 229.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Además, puesto que la cuantía del pago requerido por la Administración excede de 150.000 euros, cabría la posibilidad de que el interesado interpusiera reclamación económico-administrativa en primera instancia ante el TEAR y, caso de no ser estimadas totalmente sus pretensiones, después dedujera recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) o bien que formulara directamente la reclamación en única instancia ante el TEAC. Todo ello de conformidad con el artículo 229.1 b) y 5 de la LGT.

Si no plantease reclamación económico-administrativa, solo cabrían otras dos alternativas a los efectos de la entrega de los documentos necesarios para la circulación y tenencia de los productos adjudicados: o se procede por el adjudicatario a liquidar previamente el impuesto o se mantiene el régimen suspensivo (para ello los productos deben expedirse desde su emplazamiento actual a un establecimiento que tenga la condición de fábrica o depósito fiscal del que sea titular el adjudicatario o un tercero).

Por último, debemos plantearnos si doña Natalia está legitimada para plantear la reclamación económico-administrativa. Según el artículo 232.1 de la LGT estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

«a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.

b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.»



A la vista del anterior precepto, doña Natalia no se encuentra legitimada para interponer la reclamación, pues si bien es socia de la sociedad «X», la entidad adjudicataria, el administrador único de la misma es su esposo, don Tomás Cauto, quien sería el legitimado para actuar en nombre de la entidad pues ostenta su representación legal. En este sentido, cabría reseñar que según el artículo 71 del Código Civil, «ninguno de los cónyuges puede atribuirse la representación del otro sin que le hubiere sido conferida».

## **Segunda. Razone si el adjudicatario está o no obligado al pago de los 189.427,23 euros**

A la vista de la información obrante en el enunciado, el TEAR estimaría la reclamación, al haber actuado el órgano de recaudación de forma impropcedente al convocar, primero, y adjudicar, después, productos objeto del Impuesto Especial sobre el Alcohol, suponiendo que la sociedad «X» no tiene la condición de depositario autorizado o destinatario registrado en el ámbito de los Impuestos Especiales.

Por ello procedía que, en el momento de formalizar la adjudicación y en el momento de la entrega, se facilitase al adjudicatario los documentos que justificasen el pago del impuesto o su sometimiento a régimen suspensivo. En consecuencia, como por el embargo realizado, era la Administración tributaria la que detentaba la posesión de los bienes y fue ella la que los enajenó a la sociedad «X», es a la AEAT a quien corresponde expedir los documentos necesarios para acreditar la circulación y tenencia de lo adjudicado, de forma que, previa la formalización de las autorizaciones permanentes o temporales que procedan, se habilite al adjudicatario para la comercialización.

## **Tercera. Actuaciones a llevar a cabo por la Administración para hacer efectivo su crédito**

Podríamos plantearnos la posibilidad de que en la diligencia de adjudicación se haya cometido un error al afirmar que se habían pagado todos los impuestos indirectos, pues, a la vista del importe del Impuesto Especial, parece evidente que dentro del precio de adjudicación, 10.000 euros, no se encontraba incluido tal impuesto.

Si así fuera, la Administración debería, si trata de un mero error material o de hecho que resulte de los documentos incorporados al expediente, iniciar de oficio un procedimiento de rectificación de este tipo de errores previsto en el artículo 220 de la LGT. Si se tratase, en cambio, de un error de derecho, solo sería posible acudir a la declaración de lesividad del artículo 218 del mismo cuerpo legal.

También cabría contemplar la posibilidad de si el adjudicatario, la sociedad «X», puede ser considerado sujeto pasivo del citado impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 8.8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (el citado precepto establece que «8. Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten pro-

ductos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España»).

Pues bien, debemos descartar dicha posibilidad: el precepto citado en el párrafo anterior está dirigido a regular supuestos de bienes sujetos al impuesto pero adquiridos en otro Estado miembro y, en todo caso, que se encuentran en circulación, de ahí la referencia en el propio artículo 8.8 a que los contribuyentes estarán obligados al pago cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España, acreditación que no tiene mayor sentido en el caso de bienes que, como parece ser el supuesto aquí contemplado, nunca han salido de España, ni se han producido fuera de ella.

Las consideraciones anteriores se entienden, por supuesto, sin perjuicio de las actuaciones de recaudación que la AEAT pueda haber realizado o realizar frente al deudor cuyos bienes embargados están siendo ahora objeto enajenación por adjudicación directa.

## **PARTE 2.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS**

Puesto que en el apartado dedicado a Notas se indica expresamente al opositor que además de responder en cada apartado a las cuestiones planteadas, se puede abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante, señalamos las tres siguientes:

### **Alcance de las actuaciones. Su incidencia respecto de la prescripción.**

El enunciado señala que las actuaciones son de alcance general para el ejercicio 2007 y parcial para el ejercicio 2008, limitándose en este caso a la comprobación de determinadas operaciones inmobiliarias.

En relación con ello, el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, define en su apartado 2 las actuaciones de carácter parcial como aquellas que no afectan a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación.

Uno de los aspectos más trascendentes y también discutidos respecto de los procedimientos inspectores de alcance parcial es el hasta dónde se extienden sus efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, esto es, si, iniciadas actuaciones inspectores de alcance parcial, estas interrumpen el plazo de prescripción respecto de la totalidad de los elementos de la obligación o solo respecto de aquellos concretos elementos que han sido incluidos en el alcance parcial del procedimiento. Pues bien, el TEAC en Resolución de 23 de julio de 2009, R.G. 8232/2008 (NFJ034302), ha establecido como doctrina que las actuaciones realizadas por la Inspección en el ámbito de una comprobación parcial interrumpen la prescripción del

derecho de la Administración a liquidar cualesquiera elementos del hecho imponible por el mismo impuesto y ejercicio.

### **Incoación de un acta de disconformidad.**

Las actas de disconformidad se encuentran reguladas en el artículo 157 de la LGT en los siguientes términos «1. Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

2. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta, a la que se acompañará un informe del actuario en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

4. Antes de dictar el acta de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado».

### **Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

De conformidad con el artículo 15 de la LGT, «1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

**Primera. Valore y razone si ha sido o no correcta la decisión del Inspector Jefe de inadmitir la solicitud de ampliación de los ejercicios objeto de actuaciones inspectoras solicitado por el obligado tributario. En caso de considerar esta decisión correcta, argumente cómo y en qué términos debería haber formulado la entidad esta solicitud y posibles formas de ser atendida la misma por el Inspector Jefe**

Teniendo en cuenta que las actuaciones inspectoras con respecto al Impuesto sobre Sociedades y al IVA del ejercicio 2007 tienen alcance general, mientras que respecto del año 2008, y por los mismos tributos, son de carácter parcial, la entidad solicitó que se ampliaran al ejercicio 2006.

Así las cosas, la decisión de la Administración, inadmitiendo la solicitud, es plenamente procedente, con fundamento en lo previsto en el artículo 149 de la LGT, el cual prevé que todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general pero respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso. Por lo tanto, habiéndose solicitado que las actuaciones se amplíen al año 2006 (periodo no incluido en la comunicación de inicio) tal solicitud resulta inadmisibles.

El obligado tributario podría, en el plazo de quince días siguientes a la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, haber solicitado que las actuaciones del año 2008 pasen a tener carácter general, tanto respecto del IVA como del Impuesto sobre Sociedades. En caso de haberse formulado la solicitud en este plazo y términos, la Administración estaría obligada a atenderla, optando bien por ampliar el alcance de las actuaciones parciales ya iniciadas (en este supuesto existiría un único procedimiento inspector, de alcance general e iniciado en fecha 13 de febrero de 2009) o bien por iniciar otro procedimiento de inspección de carácter general (en cuyo caso tendríamos dos procedimientos inspectores, cada uno con su alcance y fecha de inicio a efectos del cómputo de los plazos máximos de duración, uno de alcance parcial iniciado el 13 de febrero de 2009 y otro de alcance general respecto de Impuesto sobre Sociedades e IVA 2008 iniciado en la fecha en que tal acto se notifique al interesado).

En todo caso, cualquiera de estas dos decisiones, deben ser notificadas al obligado tributario en el plazo de seis meses desde la solicitud, pues si se incumple este plazo ello determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial (si bien deben continuar hasta su terminación) no habrán servido para interrumpir el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general.

Todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 149 de la LGT.

**Segunda. Con los datos aportados y a los efectos de valorar si la duración de las actuaciones inspectoras se ha ajustado al plazo máximo fijado por la LGT, identifique y cuantifique los distintos supuestos de dilación e interrupción justificada**

La duración de las actuaciones inspectoras sí se ha ajustado al plazo máximo de 12 meses fijado en el artículo 150 de la LGT como norma general. A estos efectos y según el artículo 104.2

de la LGT, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Debemos advertir de que a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales (art. 102.5 del RD 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, en adelante, RGGI).

Podemos señalar como supuestos de *dilaciones no imputables a la Administración tributaria* los siguientes:

- En diligencia de 25 de febrero se solicita la aportación de determinada documentación fijándose como fecha para ello el 1 de marzo. No obstante, llegada tal fecha, el representante de la entidad aporta solo parte de la documentación requerida, manifestando que aportará el resto en la siguiente comparecencia. En efecto, en la comparecencia siguiente del día 1 de abril, la entidad aporta el resto de la documentación solicitada en la diligencia de 25 de febrero. Asimismo se solicitó el 1 de marzo un aplazamiento de las actuaciones hasta el próximo 1 de abril.

Los hechos descritos constituyen una dilación por causa no imputable a la Administración. Así, el artículo 104, letras a) y c) del RGGI establece que son tales dilaciones:

«a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) (...).

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar».

Por lo tanto, tanto por uno como por otro motivo, computaremos como días de dilación el plazo que abarca desde el 2 de marzo al 1 de abril.

Por otra parte, podemos señalar como *supuestos de interrupción justificada* los que a continuación se exponen:

- Con fecha 15 de marzo la Inspección formula petición de informe a la Comunidad Autónoma de Castilla y León, sobre determinadas operaciones inmobiliarias realizadas en su ámbito, recibándose contestación con fecha 15 de julio.

Asimismo, con el fin de verificar la validez de la documentación aportada por la entidad, la inspección efectúa un nuevo requerimiento de información, en este caso a la Comunidad Autónoma de Andalucía, petición que se efectúa el día 15 de abril, obteniéndose respuesta el día 15 de octubre.

Este supuesto de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras está regulado en el artículo 103 letra a) del RGGI, según el cual «a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses».

Por lo tanto, por las dos peticiones de informe a otros órganos de distintas Administraciones, computaremos como días de interrupción justificada *seis meses*, ya que resulta de aplicación este límite máximo reglamentario.

- A través de diligencia de fecha 1 de noviembre de 2009 se comunica al obligado tributario que a juicio de la Inspección en el negocio objeto de comprobación concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT para considerar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Tras el oportuno plazo de alegaciones concedido al obligado tributario, el Inspector remite el expediente al Inspector Jefe junto con el informe en el que fundamenta la existencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT. El 1 de diciembre el Inspector Jefe notifica al obligado tributario que ha solicitado a la Comisión consultiva el preceptivo informe sobre la procedencia o no de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La petición de informe llega a la Comisión consultiva con fecha 15 de diciembre. Dicha Comisión emite informe apreciando la existencia de conflicto, el día 14 de marzo de 2010. La Inspección recibe el informe el día 30 de marzo de 2010.

De conformidad con la letra c) del mismo artículo 103 del RGGI, constituye tal interrupción justificada «Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión».

Por su parte, el artículo 194.2 del mismo texto reglamentario indica que una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente

para liquidar. En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario.

Consecuentemente, el periodo de interrupción justificada abarca desde el 1 de diciembre de 2009 hasta el 30 de marzo de 2010. No obstante, de nuevo resulta aplicable el límite máximo previsto para este concreto supuesto de interrupción, que será de *tres meses*, pues la LGT prevé en su artículo 159.4 que «4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva». No consta que se haya notificado al obligado la posible ampliación de dicho plazo mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva (dicha ampliación no podría exceder de un mes más).

Así las cosas, podemos concluir que el procedimiento inspector no ha superado su plazo máximo de duración de 12 meses, pues en dicho cómputo no se incluyen ni los periodos de interrupción justificado ni las dilaciones no imputables a la Administración anteriormente referidos.

**Tercera. ¿Considera procedente la petición efectuada por el inspector exigiendo la comparecencia personal del señor Cauto? ¿Le asiste algún derecho para negarse a este requerimiento, puede ir acompañado del representante de la entidad o de cualquier otra persona que considere necesario? ¿Qué efectos produciría la no comparecencia en la fecha fijada?**

El señor Cauto es el administrador único de la persona jurídica inspeccionada y consecuentemente ostenta su representación legal.

La petición efectuada por el inspector exigiendo la comparecencia personal del señor Cauto resulta procedente pues se ajusta a una de las facultades que la LGT atribuye a la Inspección, en concreto en su artículo 142, apartado 3, último inciso, el cual dispone literalmente que «Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija».

En principio, por tanto, no le asiste ningún derecho a no atender este requerimiento de comparecencia, salvo que tal exigencia se hubiera reiterado ya en ocasiones anteriores (recordemos que es una facultad que solo se puede ejercitar de forma excepcional) o que tal requerimiento no esté suficientemente motivado en función de la naturaleza de las propias actuaciones. Sin perjuicio de lo anterior, entendemos que tendría derecho a acudir acompañado por el representante de la entidad o asistido de cualquier otra persona que considere necesario al amparo de lo que con carácter general dispone el artículo 46.1 de la LGT.

La no comparecencia en la fecha fijada podría dar lugar al inicio de un procedimiento sancionador, pues el artículo 203 de la LGT tipifica la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, constituyendo, entre otras conductas, resistencia, obstrucción, excusa o negativa «la incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado».

La infracción prevista en este artículo será grave y se sancionaría (apartado 5 del citado precepto), pues en el caso examinado consiste en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, con:

- a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido en el tercer requerimiento notificado al efecto.

### PARTE 3.<sup>a</sup> ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La legislación aplicable al presente supuesto es la contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, indicar que las actuaciones iniciadas tienen carácter general tal y como se desprende del enunciado lo que dará lugar a una liquidación definitiva en los términos del artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### Primero.

En relación con la «provisión por responsabilidades», debemos hacer las siguientes consideraciones previas: las provisiones se encuentran reguladas en el artículo 13 del TRLIS, de forma negativa tras la redacción dada al mismo por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, con efectos desde 1 de enero de 2008.

Por lo tanto en el ejercicio 2007 estaba vigente la redacción anterior a la Ley 16/2007, disponiéndose en el artículo 13.2 del texto refundido lo siguiente:

«2. (...) Serán deducibles:

a) Las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida.»



Asimismo, debemos indicar que si bien en la actual redacción del citado apartado se definen los supuestos de no deducibilidad, no obstante la provisión planteada sigue siendo plenamente deducible.

Respecto al devenir de la citada provisión, se dotó en el año 1997, tras recibir una sentencia en contra y ser esta recurrida ante instancia superior, por lo que la misma era plenamente deducible en su momento de contabilización.

En el año 2000 la sociedad debió proceder a la reversión de la citada operación, suponiendo que ya en este año adquiere firmeza la segunda sentencia recaída. Si esta segunda sentencia, fuera a su vez recurrible en otra instancia superior, no procedería tal reversión.

Puesto que la provisión aún está en el balance de la entidad, podemos entender que no se ha procedido por la entidad a efectuar tal ajuste positivo por la reversión, pero en este caso la AEAT no podrá regularizar este hecho por tratarse el año 2000 de un ejercicio prescrito, salvo que hubiera interrumpido la prescripción el derecho a liquidar, de conformidad con el artículo 68 de la LGT.

## **Segundo.**

Se trata de una operación de financiación, dado que se enajena el inmueble y posteriormente se procede a su arrendamiento por tiempo indefinido. Nada dice el artículo 115 del texto refundido respecto de estas operaciones por lo que deberemos remitirnos a la norma contable.

A estas operaciones se refiere la norma 8.<sup>a</sup> de valoración del Plan General de Contabilidad (PGC), según el cual, cuando por las condiciones económicas de la transmisión de un bien, conectada al posterior arrendamiento financiero del mismo, se desprenden que se trata de un método de financiación, el arrendatario procederá contablemente como sigue:

- Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.
- Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando el valor contable en el importe de los costes directos del contrato que les sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

- Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

O bien puede calificarse la operación como:

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero por su valor.

En este contexto, los efectos fiscales de la transmisión del bien serán:

- El transmitente no determina renta fiscal alguna por la transmisión, al tener la consideración de una operación de financiación.
- Seguirá amortizando el bien a efectos fiscales como los mismos criterios y sobre los mismos valores de la transmisión.
- La diferencia entre el precio recibido por la transmisión del bien y el importe total de las cantidades a pagar a la entidad financiera, tendrá la consideración de gastos a distribuir en varios ejercicios, teniendo la naturaleza de gastos financieros.

Por lo tanto la entidad no debe realizar ningún ajuste por la transmisión, de igual forma que no podrá beneficiarse de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS, toda vez que no se ha integrado renta alguna en el Impuesto sobre Sociedades.

### Tercero.

En relación con la explotación en régimen de comunidad de bienes, siendo la sociedad «X» comunera. Debemos indicar lo siguiente:

- a) De conformidad con los artículos 6.1 y 7 del TRLIS, las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y determinarán su renta por el Impuesto

- sobre Sociedades, cuando todos los comuneros sean personas jurídicas de conformidad con el artículo 90.1, 90.2 y 90.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de la Renta de las Personas Físicas, imputándose a los comuneros o partícipes las rentas obtenidas mediante el sistema de atribución de rentas. Debiendo imputar por tanto sus ingresos, sus gastos y sus retenciones a cada comunero incluida la sociedad «X».
- b) El modelo 184 es un modelo informativo regulado en la Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, así como en su presentación electrónica por la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, en el que se deben recoger todas las imputaciones de rentas cuando se ejerza una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros, debiendo presentarse en el mes de marzo de cada año, y desglosarse los ingresos imputados y las retenciones atribuidas a cada comunero o partícipe.
  - c) Respecto de la información requerida por la inspección, la misma se encuentra facultada a obtenerla conforme al artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
  - d) Respecto a los ajustes:
    - a. En el momento de imputación debe realizarse el ajuste de +117.000 y se podrán aplicar las correspondientes retenciones soportadas por la comunidad.
    - b. No es correcto el posterior ajuste negativo.
    - c. En cuanto a la alegación planteada es correcta en cuanto a la obligación de realizar el ajuste positivo, y no lo es en la afirmación en la que la comunidad de bienes realiza el pago, pues en ese momento no supone renta para la sociedad que los percibe toda vez que fue previamente imputado.

En conclusión, la sociedad «X» debió realizar un ajuste positivo en el año 2007 por importe de 117.000 euros, y en el momento en que la comunidad de bienes abonase dividendos, los mismos no constituirían renta para la entidad «X» toda vez que fueron previamente atribuidos no procediendo retener o ingresar a cuenta [DGT 29-03-2005 (NFC029359)].

#### **PARTE 4.ª ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

El IVA se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, así como en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo. Asimismo es de aplicación la Directiva 2006/112/CE.

En el supuesto planteado, en resumen se realizan las siguientes operaciones:

## 1. Entrega por parte del matrimonio Cauto-Constante de un inmueble no afecto a actividades económicas (su vivienda habitual)

Se trata de una operación no sujeta al IVA de conformidad con el artículo 4.º de la ley del impuesto, dado que la entrega no se realiza por un empresario o profesional tal y como se define en el artículo 5 de la propia ley.

A tal efecto, se trata de una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados regulado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece en su artículo 7, que son transmisiones patrimoniales sujetas a transmisiones patrimoniales onerosas:

«A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.»

Siendo el tipo fijado para esta operación del 6 por 100, salvo que la comunidad autónoma correspondiente hubiera aprobado otro distinto (art. 11 del RDLeg. 1/1993).

## 2. Contrato de arrendamiento que incorpora una opción de compra

Se trata de un servicio, dado que nada indica que se vaya a ejercitar la compra de forma fehaciente, es por ello una prestación de servicios del artículo 11 de la LIVA sujeta y no exenta. Debemos considerar que si bien se trata de una vivienda la misma va a ser afectada a una actividad empresarial o profesional con lo que su destino final no será el de vivienda habitual sino el de oficina o local comercial, es por ello por lo que la operación de arrendamiento estará sujeta y no exenta.

Debemos tener en cuenta que aun cuando su uso fuera el de vivienda habitual, la operación de arrendamiento estaría sujeta y no exenta en aplicación del artículo 20.º b) d') al establecer que la exención del artículo 20.º b) no se aplica a:

«d') los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto».

El tipo impositivo a aplicar será el tipo general del 18 por 100 (art. 90 de la Ley 37/1992).

## 3. Ejercicio de la opción de compra por «CARLOTA, SA»

Se trata de la segunda transmisión de un bien inmueble realizada por una entidad dedicada de forma habitual a realizar operaciones de arrendamiento financiero, por lo que en aplicación del artículo 20.º se trata de una operación sujeta y no exenta dado que:

«la exención no se extiende:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.»

Por lo que la entrega del inmueble es una operación sujeta y no exenta en aplicación de los artículos 4, 5, 8 y 20.uno 23.º in fine de la ley.

El tipo aplicable a la operación es del 18 por 100 de conformidad con el artículo 91 de la ley, siendo la base imponible de 200.000 euros.

De conformidad con el artículo 8 de la LIVA se trata de una entrega de bienes sujeta pero exenta por el artículo 20.uno 22.º que declara exentas:

«22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.»

## PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

### Apartado 1

Nos hallamos ante una declaración de despacho a libre práctica conforme la define el artículo 79 del Reglamento (CE) 2913/92 por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario por la que se confiere estatuto aduanero a las mercancías no comunitarias. Para determinar las contingencias relativas a las bases imponibles debemos acudir a los artículos 28 a 33 del propio Código, donde se recoge la definición de valor en aduanas, así como al artículo 83 de la Ley 37/1992 del IVA.

En este sentido el artículo 28 del Código es el que señala que en los artículos 29 a 33 del mismo vienen recogidas todas las disposiciones necesarias para la determinación del valor en aduana. Así, el artículo 29 señala que el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con los artículos 32 y 33.

En el supuesto que nos atañe partimos de un precio efectivamente pagado, o por pagar, de 70.000 euros, en condiciones de entrega DDU, es decir, entregados en Madrid, sin pagos de derechos aduaneros.

De ese precio de partida tendremos que analizar qué conceptos están incluidos y cuáles por incluir a la hora de fijar el valor en aduana.

Según el artículo 32 del Código «1. Para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

- i) los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y
- ii) los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas,
  - hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.»

Por tanto, en el supuesto será necesario añadirle 55.000 euros de gastos de transporte, aunque debemos analizar lo que se comprende en esa partida. De esos, 15.000 corresponden a un trayecto entre Amberes y Madrid, es decir, dentro de la Comunidad, por lo que no deben formar parte del valor en aduana. Del mismo modo, los gastos de tramitación aduanera son posteriores a su entrada en la Comunidad y no están entre los elementos que deben integrar dicho valor, por lo que no los incluiremos, ya que así viene establecido reiteradamente por la doctrina de la Dirección General de Tributos. En cuanto al seguro, hay que indicar que según el artículo 32 sí formará parte del valor en aduanas, que en este caso se imputará a esta operación, aunque podría distribuirse entre todas las del año. De este modo, el valor en aduanas será:

$$70.000 \text{ (precio DDU)} - 15.000 \text{ (transporte CE)} - 10.000 \text{ (gestión aduanera)} = 45.000 \text{ euros}$$

No obstante, también es preciso determinar qué papel juegan los gastos de publicidad a los que se hace mención en el supuesto. En principio, estos no se recogen como elemento integrante del valor en aduanas dentro del artículo 32, y son solo los elementos allí recogidos los que deben integrarse en el valor en aduanas. Esto además viene consolidado por la mención recogida en el artículo 29.3 b) del Código cuando señala «Las actividades, incluidas las relativas a la comercialización, que emprenda el comprador por su propia cuenta, distintas de aquellas para las que el artículo 32 prevé un ajuste, no se considerarán como un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que la benefician o que han sido emprendidas con su consentimiento, y su coste no se sumará al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.»

## Apartado 2

Según se desprende de los datos del supuesto, en su importación, el surtido de textiles de playa se ha beneficiado de un tratamiento arancelario preferencial ya que ha presentado un certificado de origen EUR-1 firmado por las autoridades aduaneras israelíes. Fruto de ello, en lugar de pagar el arancel correspondiente a mercancías sin origen preferencial han disfrutado de un arancel reducido.

Conforme al artículo 80 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero [Reglamento (CEE) n.º 2454/93, de 2 de julio de 1993, de la Comisión], la prueba del origen preferencial será

el certificado de origen emitido válidamente por las autoridades aduaneras del país de exportación. Al encontrar las cajas de surtidos con la leyenda «Hecho en China», la aduana tiene dudas fundadas de la veracidad del certificado de origen.

A pesar de dichas dudas fundadas, no se puede anular automáticamente la liquidación efectuada ya que existe un certificado de origen, en principio, emitido por otra autoridad aduanera, por lo que antes de proceder a liquidar el arancel de terceros, la aduana deberá remitir a comprobación el certificado de origen a Israel, conforme se señala en el artículo 94 de las disposiciones de aplicación.

No obstante, a pesar de dicha comprobación, sí podrá conceder el levante trabando garantía por la totalidad de los derechos ante la duda fundada del verdadero origen de las mercancías.

### Apartado 3

El IVMDH se rige por las disposiciones contenidas en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Según los apartados UNO.1 y TRES.1 de dicho artículo 9, el IVMDH es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de, entre otros, gasolinás, gasóleo, fuelóleo y queroseno no utilizado como combustible de calefacción, gravando, en fase única, las ventas minoristas de estos productos.

Según el apartado DOS.1 el IVMDH es exigible en todo el territorio español, con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

El apartado CUATRO.1 dispone que, a efectos de este impuesto, se consideran ventas minoristas las ventas o entregas de los productos incluidos en su ámbito objetivo destinados al consumo directo de los adquirentes. En todo caso, indica, se consideran ventas minoristas las efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor (como, por ejemplo, la gasolinera del supuesto).

Según el apartado CUATRO.4, las ventas minoristas se consideran efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor (es decir, en nuestro caso, en la gasolinera) y, por lo tanto, se devengarán los tipos impositivos vigentes en la Comunidad de Madrid, que es donde se encuentra la gasolinera del supuesto. El rendimiento íntegro del impuesto corresponde a dicha comunidad autónoma.

Según el apartado CINCO.1, están sujetas al impuesto tanto las ventas minoristas como las operaciones que impliquen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto.

El apartado CINCO.3 establece que se considerará que han sido vendidos y puestos a disposición de los adquirentes los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuyo uso o destino no se justifique por los sujetos pasivos que no acrediten que las cuotas del impuesto correspondientes han sido satisfechas.

En el apartado SEIS se establecen los supuestos en los que las ventas minoristas de gasolinas y de gasóleos estarán exentas de este impuesto (básicamente coinciden con los supuestos de exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos).

Según el apartado SIETE, son sujetos pasivos los propietarios de los productos gravados que realicen respecto de los mismos las operaciones sujetas al impuesto, es decir, en el caso del supuesto, el sujeto pasivo es la sociedad «Y», participada al 100 por 100 por la familia Cauto-Constante.

Según el enunciado no se ha realizado en la gasolinera en cuestión ninguna venta minorista con derecho a exención y la sociedad «Y» ha presentado autoliquidaciones modelo 569, por cada uno de los trimestres de los ejercicios 2007 y 2008, si bien no incluyó en las bases imponibles declaradas las cantidades de gasóleo y de gasolina facturados tanto a los medios de automoción de la sociedad «X» (participada también al 100% por la familia Cauto-Constante) como a los medios de automoción propiedad de los propios miembros de la familia Cauto-Constante.

De todo lo anteriormente señalado se deduce que estas cantidades de gasóleo y de gasolina por las que no se autoliquidó el impuesto estaban sujetas al mismo, y no les era de aplicación ninguno de los supuestos de exención previstos en la ley. En consecuencia, las autoliquidaciones presentadas lo fueron de forma incorrecta y no incluyeron la totalidad de las cuotas devengadas por el IVMDH.

Procederá pues liquidar el IVMDH correspondiente a las cantidades de gasóleo y de gasolina no declaradas en cada uno de los ocho trimestres en cuestión, aplicando los tipos impositivos vigentes en cada uno de dichos periodos en la Comunidad de Madrid.

Procederá además liquidar el IVA sobre una base que estará constituida por las cuotas de IVMDH no declaradas en cada uno de esos ocho trimestres.

Todo ello sin perjuicio de la procedencia de liquidar intereses de demora, por las cuotas no ingresadas en su día, y de la imposición de las sanciones que correspondan por la comisión de ocho infracciones tributarias (una por cada trimestre) de las tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

## **PARTE 6.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

### **Primera. Valore la incidencia de las cuestiones personales y familiares que afectan a don Tomás Cauto y doña Natalia Constante**

En primer lugar, vamos a comenzar destacando que los cónyuges pueden optar por tributar individual o conjuntamente.



Así, el artículo 82.1.1.<sup>a</sup> de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone:

«1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.<sup>a</sup> La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada».

Ninguna de las dos hijas cumple los anteriores requisitos, por lo que, caso de optar por la tributación conjunta, la unidad familiar estaría integrada, a estos efectos, exclusivamente por los dos cónyuges.

Si se optase por tal tributación, el mínimo personal ascendería a 5.151 más 918 euros, ya que don Tomás tiene 65 años (art. 84.2.2.<sup>o</sup> de la LIRPF) y procedería la aplicación sobre la base imponible de la reducción por tributación conjunta cifrada en este caso en 3.400 euros anuales (art. 84.2.4.<sup>o</sup> de la LIRPF).

Suponiendo que, como constituye la regla general, se optase por la tributación individual, el mínimo del contribuyente aplicable será en la autoliquidación de doña Natalia el previsto con carácter general, esto es, de 5.151 euros anuales. Don Tomás, en cambio, aplicará un mínimo del contribuyente resultante de adicionar a los 5.151 euros anuales la cifra de 918 euros anuales, pues el contribuyente tiene una edad superior a 65 años (art. 57 de la LIRPF).

Respecto del mínimo por descendientes, y según el artículo 58 de la LIRPF, solo genera el derecho a su aplicación la menor de las hermanas, Claudia, pues es menor de 25 años, siempre que conviva con sus progenitores, y porque no tiene rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, ya que el enunciado nos indica que obtiene rentas por un total de 6.000 euros. En relación con este último requisito, conviene precisar que además es preciso que no presente declaración por el impuesto pues si la presentase (bien voluntariamente bien por resultar obligada a ello), ya no otorgaría el derecho al mínimo por descendientes, pues de conformidad con el artículo 61.2.<sup>a</sup> de la LIRPF «No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto con rentas superiores a 1.800 euros».

Vamos a proceder a resolver conjuntamente las preguntas **SEGUNDA. Califique cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por don Tomás Cauto y doña Natalia Constante. TERCERA. Detalle las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, se localicen en los distintos conceptos y tipos de renta descritos. CUARTA. Explique qué reducciones y/o deducciones son aplicables con base en la información suministrada.**

Con carácter previo queremos señalar que, dado que el régimen económico-matrimonial es el de gananciales, de acuerdo con el artículo 11.1 de la LIRPF (reglas sobre individualización de rentas), la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea. Por lo tanto, si los rendimientos o ganancias y pérdidas patrimoniales que proviene de bienes o derechos cuya titularidad sea común, se imputarán a ambos.

## Don Tomás

*Gastos de representación:* retribución dineraria del trabajo [art. 17.1 letra c) de la LIRPF]. Se integra en la renta general.

*Utilización del vehículo:* retribución en especie del trabajo, que se integra en la renta general. En cuanto a su valoración, prevé el artículo 43 de la LIRPF que:

«b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo».

Por lo tanto, la renta en especie en el supuesto aquí enjuiciado se valorará en un 20 por 100 anual aplicado sobre el 60 por 100 de 36.500 euros.

Utilizamos el porcentaje del 60 por 100 pues en los supuestos de utilización simultánea en los ámbitos laboral y particular de vehículos de empresa, resulta necesario establecer un criterio de reparto (entre esa utilización laboral y la particular) en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por los trabajadores de la empresa, se valore solo la disponibilidad para fines particulares. Es criterio del TEAC que no son aceptables aquellos criterios que se cuantifiquen en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares. En este sentido, baste citar, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 156/2009, NFJ037505) o la de fecha de 30 de abril de 2009 (R.G. 242/2008, NFJ033632).

A la valoración resultante se adicionará el correspondiente ingreso a cuenta (el tipo es el mismo que el de retención, en este caso del 28%), salvo que su importe hubiera sido ya repercutido al perceptor de la renta (art. 43.2 de la LIRPF).

*Herencia percibida a 1 de enero de 2010:* en el momento de la herencia, renta no sujeta a IRPF (art. 6 de la LIRPF), sin perjuicio del gravamen por dicho impuesto de las operaciones que ulteriormente se realicen por el contribuyente con los bienes que integraron tal herencia.

*Piso en el centro de Sevilla:* por la mitad del periodo impositivo en que no está arrendado, se imputarán rentas inmobiliarias a razón de una cuarta parte del 2 por 100 del valor catastral prorrateado por 6/12, sin deducción de gasto alguno. Todo ello de conformidad con lo previsto en el artículo 85.1 de la LIRPF, que señala que «1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo».

$$200.000 \times 2\% \times 6/12 = 2.000 \text{ euros (que se imputará a don Tomás en un 25\%).}$$

Por el periodo de tiempo durante el que se encuentre arrendado, las rentas obtenidas merecen la calificación de rendimientos del capital inmobiliario, que igualmente forman parte de la renta general. Se computa como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se perciba del arrendatario (2.000 euros mensuales) y tendrán la consideración de gastos deducibles, a la vista del enunciado, los gastos de comunidad (100 euros mensuales por cada uno de los seis meses) y la amortización. Tal amortización se calcula en un 3 por 100, excluido el valor del suelo, y por 6/12 (en función del periodo de tiempo en que dentro del año el inmueble ha estado arrendado) sobre el mayor valor de los dos siguientes: o el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral. El valor catastral son 200.000 euros y el coste de adquisición satisfecho no lo conocemos, pero presumiblemente será inferior, pues se reducirá a los impuestos y gastos satisfechos con motivo de la adquisición por herencia del bien.

Una vez determinado así el rendimiento neto del capital inmobiliario, se reducirá en un 60 por 100, de acuerdo con el artículo 23 de la LIRPF, al ser destinado a vivienda de su arrendatario (podemos suponer que su edad es superior a 30 años).

Los cálculos a realizar serían los siguientes:

Rendimientos íntegros ( $2.000 \times 6$ ) .....	12.000
Gastos deducibles:	
• Comunidad ( $100 \times 6$ ) .....	(600)
• Amortización ( $200.000 \times 3\% \times 80\%1 \times 6/12$ ) .....	(2.400)
Rendimiento neto .....	9.000
Reducción 60 por 100 .....	(5.400)
Rendimiento neto reducido .....	3.600

<sup>1</sup> Suponemos un valor del suelo del 20 por 100.

Asimismo, debemos plantearnos si resulta aplicable la cautela para el caso de parentesco prevista en el artículo 24 de la LIRPF. La respuesta resulta negativa. Según el citado artículo cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley. En este caso, el rendimiento neto total, como hemos visto anteriormente, asciende a un importe superior al del resultado de aplicar las reglas sobre imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85.

Finalmente, puesto que se constituye una comunidad de bienes, recordemos que de acuerdo con el artículo 6 del TRLIS (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo):

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.<sup>a</sup> del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

(...)

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.»

*Participaciones en un fondo de inversión:* con la enajenación de las participaciones obtiene una ganancia patrimonial. Existe tan solo una reinversión parcial (el importe obtenido en la transmisión es de 35.000 euros de los que solo reinvierte 10.000), por lo que no resulta aplicable el régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de la letra a) del artículo 94.1 de la LIRPF, el cual dispone que «Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión».

Por lo tanto, se determinará la ganancia patrimonial, por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, la cual se integrará en la renta del ahorro [letra b) del art. 46 de la LIRPF], en la que el tipo de gravamen es del 19 por 100 para los primeros 6.000 euros de cuota, tributando el exceso al tipo de gravamen del 21 por 100 (art. 66 de la LIRPF).

Previamente, la ganancia determinada quedará sometida a un tipo de retención del 19 por 100 (art. 101.6 de la LIRPF).

*Finca rústica:* de nuevo, por la venta de la misma se obtiene una ganancia patrimonial, por la diferencia entre el valor de transmisión (200.000 euros) y el valor de adquisición. Como valor de adquisición, se tomará como tal el importe real que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado, el cual debe ser además actualizado, pues se trata de un bien inmueble, según el artículo 35.2 de la LIRPF.

Se integra en la renta del ahorro [letra b) del art. 46 de la LIRPF].

Por lo que respecta a su imputación temporal, el contribuyente no puede aplicar la regla especial de operaciones a plazo, debiendo imputarla al periodo impositivo 2010, pues es cuando tiene lugar la alteración patrimonial [art. 14.1 letra c) y apartado 2 letra d) de la LIRPF].

## **Doña Natalia**

*Acciones de la sociedad «X»:* los dividendos merecen la calificación de rendimientos de capital mobiliario, que se integrarán en el primero de los dos saldos que forman la renta del ahorro.

Del importe percibido, 30.000 euros, 1.500 están exentos [art. 7 letra y) de la LIRPF].

El importe íntegro (esto es, los 30.000 euros) están sujetos a retención del 19 por 100, en los términos del artículo 101.4 de la LIRPF, sin tener en cuenta los gastos a estos efectos.

Los gastos de administración son gasto deducible para determinar el rendimiento neto (art. 26 de la LIRPF).

*Conferencias:* en principio, se trata de rendimientos del trabajo, según el artículo 17.2 letra c) de la LIRPF. No obstante, podrían merecer la calificación de rendimientos de actividades económicas cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (apartado 3 del mismo art. 17).

En todo caso, están sujetos a un tipo fijo de retención del 15 por 100 (art. 101.3 de la LIRPF) y se integran en la renta general.

*Enajenación de la vivienda habitual:* existe una ganancia patrimonial que no tributa al existir reinversión total pues el importe total obtenido por la transmisión (400.000 euros) se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual (450.000 euros).

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 55.5 del Reglamento del Impuesto.

Todo ello conforme a los artículos 38 de la LIRPF y 41 de su reglamento.

Se cumple el plazo de reinversión, pues darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual/rehabilitación, que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella (art. 41.2 párrafo último del RIRPF).

Debemos indicar además que la base de deducción de la nueva vivienda habitual será su valor de adquisición, minorado en los importes que ya constituyeron base de deducción de la anterior vivienda (el enunciado lo cifra en 100.000 euros) y en el importe de la ganancia que ha quedado exenta por reinversión ( $400.000 - 120.000 = 280.000$  euros).

En cuanto a las obras de reforma de la nueva vivienda habitual, para cambiar el sistema de calefacción, no formarán parte del valor de adquisición de la misma (y, consecuentemente, tampoco de la base de la deducción por inversión de vivienda habitual del art. 68.1 de la LIRPF) pues se trata no de mejoras, sino de meros gastos de conservación y reparación, según precisa el propio reglamento en la letra a) de su artículo 13.

Sin perjuicio de lo anterior, tales obras sí podrán atribuir el derecho a practicar otra deducción, por obras de mejora de la vivienda habitual, siempre que se cumpla con los requisitos previstos en la disposición adicional 29.<sup>a</sup> de la LIRPF.

*Premio de la lotería nacional Argentina:* se trata de una ganancia patrimonial, que como no deriva de la previa transmisión de un elemento patrimonial, se integra en la renta general siendo gravada efectivamente al tipo marginal de la contribuyente.

Siendo organizada por Argentina, no le resulta aplicable la exención de la letra ñ) del artículo 7 de la LIRPF, que se circunscribe a los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las comunidades autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, siendo igualmente aplicable los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan

actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en el párrafo anterior.

En cuanto la individualización de esta renta, podemos destacar que según el último apartado del artículo 11 de la LIRPF, las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

*Imposición a plazo fijo:* los intereses percibidos son rendimientos de capital mobiliario (art. 25.2 de la LIRPF) que se integran todos ellos en la renta del ahorro del periodo impositivo 2010. Están sometidos a un tipo de retención del 19 por 100.

## **PARTE 7.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA**

### **Primera. Exponer brevemente cómo puede recuperar Robert el exceso de imposición señalando el procedimiento de gestión que, a tal efecto, se iniciaría**

De conformidad con el artículo 13 letra f) 1.º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR), los dividendos percibidos por don Robert de la sociedad «Z» residente en España, se consideran rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, por una persona física no residente.

Estos dividendos, en efecto, están parcialmente exentos, de acuerdo con lo prevenido en el artículo 14.1 letra j) del TRLIRNR, que dispone que están exentos los dividendos y participaciones en beneficios a que se refiere el párrafo y) del artículo 7 de la Ley del IRPF, obtenidos, como es el caso, sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (don Robert reside en Inglaterra) o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con el límite de 1.500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.

Los dividendos están sometidos a un tipo de retención del 19 por 100, que coincide, en el caso de un no residente sin mediación de establecimiento permanente, con el tipo de gravamen para determinar la cuota tributaria [art. 25.1 letra f) 1.º].

En este caso, don Robert no estará obligado a presentar la declaración correspondiente a estas rentas, puesto que se ha practicado la retención (art. 28.3 del TRLIRNR), no obstante deberá presen-

tarle si pretende obtener la devolución a que tiene derecho, puesto que el porcentaje de retención se aplica sobre la totalidad de los dividendos percibidos, sin tener en cuenta el importe que queda exento [puesto que así lo establece el art. 31.4 letra a) del mismo texto legal].

Siendo procedente la práctica de la retención, se trata de una devolución de la normativa derivada de cada tributo.

Este tipo de devoluciones están reguladas con carácter general en los artículos 31 y 124 a 127 de la LGT. Específicamente el artículo 16.1 del RIRNR (aprobado mediante RD 1776/2004) dispone que «Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota. A tal efecto, se practicará la autoliquidación del impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Conforme a lo previsto en el artículo 3 de la Ley del Impuesto, la Administración tributaria efectuará estas devoluciones en los términos establecidos en el artículo 105 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En concreto, en el supuesto aquí planteado habrá que presentar la autoliquidación con solicitud de devolución mediante el modelo 210, según Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

## Segunda.

*a) Consecuencias para la entidad derivadas de la no atención del requerimiento notificado el 3 de mayo de 2011*

La no atención del requerimiento podría dar lugar al inicio de un procedimiento sancionador, pues el artículo 203 de la LGT tipifica la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, constituyendo, entre otras conductas, resistencia, obstrucción, excusa o negativa: «b) No atender algún requerimiento debidamente notificado».

La infracción prevista en este artículo será grave y se sancionaría (apartado 5 del citado precepto), pues en el caso examinado consiste en un requerimiento por la falta de presentación no solo de la autoliquidación del primer trimestre del 2010 sino también de un resumen anual (esto es, se refiere a información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de esta ley) con multa pecuniaria proporcional de hasta el 3 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido



representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por 100 del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1, 1,5, 2 y 3 por 100 del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.

*b) Indicar cuáles habrían sido las consecuencias para la entidad si, una vez notificado dicho requerimiento, la entidad «Z» hubiera presentado el 23 de mayo de 2011 una autoliquidación modelo 216 del IT 2010 a ingresar y una autoliquidación complementaria a ingresar del Impuesto sobre Sociedades 2009 (se supone que el ejercicio fiscal de «Z» coincide con el año natural)*

Los órganos de gestión de la Administración tributaria mediante notificación de fecha 3 de mayo de 2011 requieren a la empresa para la presentación tanto de la autoliquidación del IT del 2010 como del resumen anual del mismo año.

Y la entidad presenta el 23 de mayo de 2011, no solo la autoliquidación requerida sino también una autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sociedades del año 2009.

Así las cosas, respecto de la presentación extemporánea y previo requerimiento de la autoliquidación del IT del 2010, será aplicable el régimen sancionador, habiéndose cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT. La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. Por otra parte, y puesto que se han dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, la infracción será o grave o muy grave, siendo grave cuando las cantidades dejadas de ingresar representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 del importe de la base de la sanción, y muy grave cuando se supere el referido porcentaje.

Respecto de la presentación extemporánea y previo requerimiento del resumen anual, de nuevo será procedente la imposición de la sanción prevista en el artículo 198 de la LGT, ya que se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

Finalmente, por la presentación extemporánea y sin requerimiento previo de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2009, será de aplicación no ya el régimen sancionador sino los recargos del artículo 27 de la LGT. Puesto que el retraso (fin de periodo voluntario de Impuesto sobre Sociedades 2009 es el 25 de julio de 2010) ha sido superior a seis meses pero no excede de los 12, el recargo que se exigirá será del 15 por 100, sin intereses de demora. Este recar-

go podrá beneficiarse de una reducción de un 25 por 100 de su importe si se dan los requisitos del apartado 5 de dicho artículo 27 de la LGT, a saber: que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del artículo 62.2 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, al tiempo de su presentación o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea.

### Tercera.

- a) *Determinar el procedimiento de comprobación que deberían iniciar los órganos de gestión a consecuencia de la no atención del requerimiento*

Se trataría de un no declarante por lo que debe iniciarse un procedimiento de comprobación limitada. Así el artículo 163 letra c) del RGGI dispone que «Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:

(...)

c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria».

- b) *Indicar si los órganos de gestión, en el curso del procedimiento de comprobación definido en el apartado anterior, podrán requerir a la entidad «Z» para que le detalle los movimientos bancarios en los que figuran recogidos los pagos de los dividendos*

La respuesta es afirmativa, al amparo de lo previsto en el apartado 3 del artículo 136 de la LGT: «En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria».

## PARTE 8.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

La materia objeto del presente supuesto se encuentra regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, de 29 de julio, así como en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el

Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y del desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (art. 181).

## Respecto de la sociedad «X»

*Primera. ¿Podría adoptar la Administración medidas cautelares al amparo del artículo 81 de la LGT? En su caso, motivos que justificarían la adopción de las mismas*

De conformidad con el artículo 81 de la LGT:

«1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción.

2. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.»

De los hechos descritos en el supuesto se observa que la sociedad «X» va a ser objeto de un procedimiento inspector de los que previsiblemente resultará una cuantía muy importante a ingresar. Por otra parte, del enunciado se desprende que la sociedad está disminuyendo su facturación y el personal, con lo que es previsible que pueda tener dificultades para hacer frente al pago de tan cuantiosas actas.

En tal supuesto, tenemos que considerar lo siguiente:

- a) Las medidas cautelares pueden definirse como aquellos medios jurídicos cuya misión es evitar que se realicen actos que impidan o dificulten la efectividad de una determinada pretensión, en este caso el cobro de la deuda tributaria.
- b) Son dos los presupuestos para la adopción de una medida cautelar:
  - a. Apariencia de buen derecho: *fumus bonis iuris* se identifica como la existencia de una liquidación administrativa o de la mera iniciación de un procedimiento tendente a liquidar una deuda o a imputar una obligación tributaria. Por lo que para poder aplicar las medidas cautelares deben cumplirse:
    - i. Instrumentalidad: la medida cautelar debe ser un instrumento para asegurar la efectividad del procedimiento principal.
    - ii. Provisionalidad: las medidas cautelares deben tener vigencia limitada.

- b. *Periculum in mora*. Es necesario que existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado. En este sentido el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil dispone: «A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano», precepto reproducido en el artículo 108.2 de la LGT.
- c. La jurisprudencia civil extracta como circunstancias que pudieran ser indicativas del riesgo de morosidad, entre otras, los impagos ordinarios, la ausencia de domicilio social, la rebeldía (incomparecencia en los procedimientos), la falta de actividad económica de la sociedad, la acreditación de dificultades económicas del deudor, la existencia de una pluralidad de deudas que excedan de su solvencia, indicios de ocultación...

Es por todo lo descrito, por lo que sí se consideraría adecuado la adopción de medidas cautelares, dado que los indicios de insolvencia y ocultación de bienes son evidentes de la redacción del supuesto.

*Segunda. ¿En qué momento temporal del procedimiento inspector se podrían adoptar las medidas cautelares en relación con las correspondientes deudas y expedientes sancionadores?*

En relación con la deuda pendiente de liquidar como consecuencia de las actuaciones inspectoras (Impuesto sobre Sociedades 2007, 2008 e IVA 2007, 2008, así como respecto de las sanciones) correspondería al órgano inspector la adopción de medidas cautelares con base en el artículo 81.4 de la LGT al disponer que «Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de acuerdo con lo dispuesto en este artículo. Si se trata de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.»

Por lo que respecto al IVA 2007/2008 se podrá acordar en cualquier momento y respecto a Impuesto sobre Sociedades 2007/2008 cuando se haya comunicado la propuesta de liquidación.

*Tercera. ¿Cuál sería el alcance cuantitativo de las medidas cautelares?*

De conformidad con el artículo 81.2 de la LGT:

«2. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.»

Por lo que el alcance no podrá exceder de la cuantía a liquidar, es decir, 26 millones de euros.

*Cuarta. La sociedad cuenta en su activo con un inmueble y tiene derechos de cobro sobre sus clientes. En el caso de tener que decidir adoptar medidas cautelares sobre uno de los bienes, ¿sobre cuál de estos bienes deberían dirigirse las medidas cautelares? Razone su respuesta*

Las medidas provisionales respecto de los créditos son, quizás, las más controvertidas en la medida en la que resulta imprescindible valorar el daño sobre el nivel de solvencia a corto plazo que tales medidas pudieran causar en la actividad del obligado tributario.

En este sentido, salvo que por la proporción entre la cuantía provisionalmente embargada y la solvencia financiera del obligado o por otras razones no pueda apreciarse un perjuicio relevante, dicho embargo cautelar será una medida subsidiaria sobre la traba provisional de otro tipo de activos. Así lo dispone el artículo 169.2 de la LGT al indicar como criterio de preferencia en la orden de embargo el de menor onerosidad para el deudor, sobre el de mayor facilidad de realización de los bienes.

Por lo que con base en lo descrito, se consideraría más adecuado el embargo del bien inmueble, sin perjuicio de las apreciaciones mencionadas en el párrafo anterior.

### **Respecto de la sociedad «Y»**

*Primera. Valore las distintas posibilidades de actuación que tienen los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria para el cobro de la deuda pendiente*

Las deudas de la sociedad «Y» se encuentran en fase de embargo, por lo que conforme al artículo 169 de la LGT, se deberá proceder al embargo de los bienes y derechos del obligado en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el tesoro público.
- c) Los recargos del periodo ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento.

En cuanto al orden de embargo se deberá seguir el previsto en el apartado 2 del citado artículo:

«2. Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de esta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos y valores a largo plazo.»

En segundo lugar, y de la redacción del supuesto se desprende que la familia Cauto-Constante está realizando un transvase de patrimonio a una nueva sociedad, con el fin de evitar que los bienes y derechos de la sociedad «Y» sean embargados, a tal efecto, ha transmitido la práctica totalidad del activo y el 85 por 100 de los empleados. Pues bien, a esta actuación le sería de aplicación el artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003 General Tributaria pudiendo declararse la responsabilidad solidaria en la sociedad recientemente constituida con base en:

«c) 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. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.»

*Segunda. Determine el orden en el que han de desarrollarse las distintas actuaciones posibles*

Respecto al orden en que se han de realizar las actuaciones, el artículo 175 de la LGT respecto al procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria dispone:

«1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable».

Por lo que transcurrido el periodo voluntario de pago (incumplimiento del aplazamiento), la AEAT se podrá dirigir indistintamente contra el obligado tributario principal o contra la sociedad responsable solidaria.

*Tercera. Determine cuál sería el alcance cuantitativo de cada actuación así como el procedimiento a seguir*

Respecto a las actuaciones de embargo sobre la sociedad «Y»:

Las deudas de la sociedad «Y» se encuentran en fase de embargo, por lo que conforme al artículo 169 de la LGT, se deberá proceder al embargo de los bienes y derechos del obligado en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el tesoro público.
- c) Los recargos del periodo ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento.

Es decir, 2.000.000 más el 20 por 100 de recargo de apremio ordinario, más los intereses de demora correspondientes hasta la fecha de ingreso y en su caso las costas del procedimiento.

Respecto de la posible derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 c) de la LGT:

Se exigirá el principal de la deuda, sin que puedan ser exigibles los recargos e intereses correspondientes al impago de la sociedad «Y», siendo exclusivamente los mismos exigibles en el supuesto de que la nueva sociedad no hiciera el pago del importe derivado en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la LGT.

*Cuarta. Si los aplazamientos incumplidos hubiesen estado parcialmente garantizados por importe de 800.000 euros, ¿las actuaciones recaudatorias a realizar habrían sido las mismas?*

De conformidad con el artículo 168 de la LGT:

«Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando esta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.»

Por el resto de la deuda, se habría seguido el procedimiento de apremio en los términos descritos en los artículos 167 y siguientes de la ley.