

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

SILVIA DE ANTONIO FRANCK

Licenciada en Derecho. Profesora del CEF

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe del Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

Inspector de Hacienda del Estado

EVA MARTÍN DÍAZ

Inspectora de Hacienda del Estado

FERNANDO SALAZAR GONZÁLEZ

Inspector de Hacienda del Estado

MANUEL DE LOS SANTOS POVEDA

Inspector de Hacienda del Estado

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 27 de junio de 2011 (BOE de 11 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 27 de junio de 2011 (BOE de 11 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 IN THE CORPS OF REVENUE AGENTS IN SPAIN)

SILVIA DE ANTONIO FRANCK

Licenciada en Derecho. Profesora del CEF

JOSÉ BARRIO BONDÍA

*Jefe del Servicio Especial.
Departamento de Aduanas de la AEAT*

ALFONSO GARCÍA TAVARES

Inspector de Hacienda del Estado

EVA MARTÍN DÍAZ

Inspectora de Hacienda del Estado

FERNANDO SALAZAR GONZÁLEZ

Inspector de Hacienda del Estado

MANUEL DE LOS SANTOS POVEDA

Inspector de Hacienda del Estado

[First part of the third exercise from the Admission Test for the Corps of Revenue Agents. Official Announcement Resolution of 27th June 2011 (Spanish Official Journal of 11th July)].

Abstract:

In 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 27th June 2011, Spanish Official Journal of 11th 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 las ocho partes que se citan a continuación. Para elaborar su dictamen deberá tener en cuenta la información de carácter general contenida en el punto III y la contenida en cada una de las partes.

- **Parte 1.^a** Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- **Parte 2.^a** Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.^a** Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.^a** Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales.
- **Parte 6.^a** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **Parte 7.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria.
- **Parte 8.^a** Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

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

- Los años a los que se refiere el dictamen comprenden desde el año 2007 hasta el 2011.
- La fecha del dictamen es la del día de hoy: 16 de diciembre de 2011.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España.

- Cada apartado del dictamen es independiente de los demás.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante.
- En ninguno de los apartados es necesario realizar las operaciones matemáticas relativas a las liquidaciones tributarias.

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

«INMUEBLES, SA» es una entidad dedicada a la promoción y construcción inmobiliaria y a la explotación de toda clase de inmuebles. Tiene su sede en Madrid y desarrolla su actividad en España, Portugal y Marruecos.

La distribución del capital social es la siguiente:

- 60 por 100, dos personas físicas, a partes iguales: don Fernando Fernández y don Martín Martínez.
- 40 por 100 restante, la entidad financiera residente en España, «HISPABANK, SA».

«INMUEBLES, SA» posee una participación mayoritaria de su filial «RECOGE, SA», cuyo objeto social es la prestación de servicios de recogida y tratamiento de residuos urbanos. «RECOGE, SA» tiene su sede en Madrid, y desarrolla también su actividad en municipios de España, Portugal y Marruecos.

Asimismo, «INMUEBLES, SA» ostenta una participación en la entidad «INMUEBLES A SIMPLE VISTA, SL», cuyo objeto social es la comercialización de promociones inmobiliarias por Internet.

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

Primero. «RECOGE, SA» es una sociedad dedicada a la recogida y tratamiento de residuos urbanos que tiene su sede de dirección efectiva en Madrid. La representación de la sociedad corresponde a dos administradores mancomunados, don Fernando Fernández y don Martín Martínez, que son titulares del 50 por 100 del capital social cada uno.

El 23 de octubre de 2010 se celebró junta general universal de la sociedad, en la que se acordó por unanimidad el aumento de capital social en un importe de 3.000.000 de euros mediante la emisión de 10.000 nuevas acciones con un valor nominal de 200 euros cada una, y una prima de emisión

total de 1.000.000 de euros. Dicho acuerdo se elevó a público mediante escritura otorgada el 18 de noviembre de 2010 ante el notario de Madrid don Jorge Sáez-Santurtún Prieto.

Mediante escritura pública otorgada el 20 de noviembre de 2010, ante el mismo notario, don Fernando Fernández y don Martín Martínez adquirieron la totalidad de las participaciones emitidas mediante la transmisión a la sociedad del siguiente inmueble: local comercial sito en la c/ José Ortega y Gasset, n.º 23 de Madrid, planta baja con una superficie de 325 m². Pertenece al Sr. Fernández y al Sr. Martínez en proindiviso ordinario por partes iguales. Sobre el mismo consta inscrita una hipoteca en garantía de un crédito hipotecario concedido por «HISPABANK, SA» en garantía 900.000 euros y un plazo de amortización que vence el 19 de marzo de 2030. Dicha finca fue tasada por la entidad de crédito hipotecante por un valor de 4.275.000 euros el 16 de agosto de 2008.

Segundo. «INMUEBLES, SA» es una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria que tiene su domicilio social en Madrid. Su capital social se distribuye del siguiente modo:

- El 30 por 100 pertenece a don Fernando Fernández.
- El 30 por 100 pertenece a don Martín Martínez.
- El 40 por 100 corresponde a la entidad de crédito «HISPABANK, SA».

En los estatutos de la sociedad figura la siguiente cláusula:

«La representación de la sociedad corresponde a dos administradores solidarios, don Martín Martínez y don Fernando Fernández. La representación comprende todos los actos incluidos en el objeto social, salvo los actos de constitución y extinción de garantías reales sobre bienes inmuebles, que requerirán autorización expresa de la junta general de accionistas.»

El 19 de marzo de 2011, don Fernando Fernández, como administrador solidario de «INMUEBLES, SA» y don Martín Martínez, como administrador mancomunado de «RECOGE, SA», otorgaron escritura pública en cuya virtud «INMUEBLES, SA» adquirió el 100 por 100 del capital social de «RECOGE, SA», dividido en 150.000 acciones con un valor nominal de 200 euros cada una.

Tercero. Mediante escritura pública de 1 de julio de 2011, otorgada ante el notario de Madrid don Alfonso Díez Ramírez proceden a rectificar la escritura pública de ampliación de capital de 20 de noviembre de 2010, en el sentido de reducir el número de acciones adquiridas, fijándolas en 5.000 en lugar de 10.000. En el expositivo de la escritura (apartado II), bajo la rúbrica «errores que se rectifican», se afirma:

«La rectificación se realiza dado que a diciembre de 2010 la mercantil "INMUEBLES, SA" no contaba con reservas suficientes para realizar la operación, en cumplimiento del vigente Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.»

Cuarto. El mismo día y ante el mismo notario, el Sr. Martínez en su condición de administrador solidario de «INMUEBLES, SA» transmite a «HISPABANK, SA» 5.000 acciones a cambio de

la cancelación anticipada de la hipoteca que grava el local comercial sito en la c/ Ortega y Gasset. En la escritura pública otorgada ante notario consta como estipulación decimotercera:

«Todos los impuestos que se devenguen en esta operación serán satisfechos por la entidad financiera, quedando los transmitentes liberados de toda responsabilidad frente a la AEAT.»

Presentada la escritura de cancelación hipotecaria, el Sr. registrador deniega la cancelación de la inscripción. La nota de calificación negativa reza:

«Se deniega el asiento solicitado por carecer el administrador de capacidad suficiente para actuar en nombre y representación de la sociedad al tratarse de un acto de cancelación de garantías reales, no incluido en el ámbito de representación de la sociedad delimitado en los estatutos sociales.»

Frente a esta calificación, los administradores interponen recurso contencioso-administrativo.

Quinto. El 2 de junio de 2011, el Sr. Fernández presentó autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2010 en la que incluyó la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión del local comercial a «RECOGE, SA» y las resultantes de la venta de sus acciones de «RECOGE, SA» a «INMUEBLES, SA». Solicitó el aplazamiento de la deuda ofreciendo en garantía una hipoteca unilateral sobre un apartamento sito en la Avenida de Julio Iglesias n.º 3 de Marbella, inscrito en el Registro de la Propiedad n.º 1 de Marbella.

Sexto. El 3 de julio de 2011, el obligado presentó ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) una solicitud de rectificación de la autoliquidación al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos 126 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en cuya virtud se solicita:

- a) Que se rectifique la autoliquidación de 2 de junio de 2011, minorando las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones de «RECOGE, SA» a «INMUEBLES, SA».
- b) Que se suspenda cautelarmente el acuerdo de aplazamiento y el importe satisfecho, procediendo «a la revisión de los términos del aplazamiento y fraccionamiento para adecuarlo a la nueva deuda resultante pendiente y en caso de resultar importe a devolver, se abone por transferencia bancaria».

El Sr. opositor deberá analizar las transmisiones y adquisiciones enunciadas en el supuesto de hecho, abordando todas las cuestiones jurídicas suscitadas.

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

Con fecha 15 de marzo de 2010 se entregó en el domicilio fiscal de la entidad «INMUEBLES, SA» comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, para que el plazo de 15 días compareciera

en las oficinas públicas. Dicha comunicación fue entregada por agente tributario y recogida por la recepcionista de la entidad, según consta en la propia diligencia de entrega de la comunicación. Las actuaciones de comprobación se extienden a los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido y a los periodos impositivos 2008 y 2009, teniendo las actuaciones carácter general.

Durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras se han producido las siguientes circunstancias:

- El día 1 de abril comparece ante la inspección don Pedro Pérez, en calidad de consejero de «INMUEBLES, SA», aportando escritura pública en el que se le reconoce poder de representación para actuar en nombre de la misma. El representante en su visita aporta la documentación solicitada en la comunicación de inicio junto con copias de declaraciones presentadas el 16 de marzo por los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009 con resultado a ingresar y el justificante de los ingresos realizados.

Asimismo manifiesta según recoge la diligencia extendida en el curso de la visita «Que quiere hacer constar que la persona que recogió la comunicación no tenía autorización para la recepción de documentos».

En ese momento se aplazan las actuaciones y se fija como fecha de nueva comparecencia el 1 de junio.

- Con fecha 15 de abril, analizada la información aportada por el contribuyente, se solicita al Gabinete Técnico de la Delegación de la AEAT la valoración de unos terrenos adquiridos por la entidad al objeto de determinar el coste de los mismos. Dada la dificultad de identificación y delimitación de los terrenos señalados fue recibida la contestación el 15 de noviembre de 2010. Dichas valoraciones son fundamentales para la propuesta de regularización que se proyecta realizar.
- El día 1 de junio comparece de nuevo el representante, al objeto de continuar las actuaciones. En el curso de la visita fue requerida explicación y justificación sobre la aplicación de unas bases impositivas negativas procedentes del ejercicio 2003 y compensadas en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009. El representante manifestó que efectivamente dicha compensación fue realizada según consta en las declaraciones en el ejercicio 2009, si bien la documentación que solicita le va a resultar de imposible aportación porque los libros de contabilidad de la entidad se conservan solo seis años como establece el Código de Comercio y el resto de documentación justificativa no cree que tenga obligación de aportar al corresponder a un ejercicio prescrito.
- Con objeto de continuar las actuaciones, el funcionario actuario compareció en las oficinas de la entidad el 25 de septiembre y 15 de diciembre de 2010 con la finalidad de examinar la contabilidad de los ejercicios comprobados y visitar las instalaciones de la entidad. En dichas visitas, fue recibido por el encargado de la oficina que tras disculpar la ausencia del consejero atendió a la inspección aportando la contabilidad y el resto de registros auxiliares que fueron solicitados.

Finalizada la instrucción del expediente el día 15 de abril de 2011 fue concedido trámite de audiencia al obligado, fijándose como fecha de firma de actas el 15 de mayo de 2011.

Por último, señalar que tras las alegaciones presentadas y las manifestaciones realizadas por el contribuyente el resultado de las actuaciones inspectoras a recoger en las actas sería el siguiente:

- Impuesto sobre el Valor Añadido:

El obligado tributario ha mostrado la conformidad con los hechos tanto del ejercicio 2008 como 2009, resultando de la propuesta de regularización que deriva de los mismos un importe a ingresar en ambos ejercicios.

- Impuesto sobre Sociedades:

Respecto al ejercicio 2008 el obligado tributario ha mostrado su conformidad con los hechos, resultando de la propuesta de regularización que deriva de los mismos un importe a ingresar.

Respecto al ejercicio 2009 el obligado tributario ha mostrado conformidad parcial a los hechos resultando de dicha propuesta de conformidad un importe a devolver, y de los hechos a los que muestra disconformidad resulta un importe a ingresar.

A la vista de la información existente, en el seno del equipo de inspección se ha mantenido una reunión en la que previamente a redactar las actas se han abordado las siguientes cuestiones de las que se pide a usted que responda de forma razonada:

Primera. Valore y razone cuándo deben entenderse iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación en el caso que nos ocupa. Asimismo, señale los efectos que se derivan de las declaraciones presentadas por la entidad el 16 de marzo.

Segunda. Califique, de acuerdo con la normativa reguladora, el tiempo empleado por la Administración desde que solicita el informe al gabinete técnico hasta su recepción, su influencia en el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Asimismo, manifiéstese sobre la posibilidad de que la inspección continúe realizando actuaciones mientras espera la respuesta del gabinete y su fundamentación legal. (Señale en su caso si existe algún precepto normativo que exprese impida o permita el desarrollo de actuaciones inspectoras en los supuestos de interrupciones o dilaciones).

Tercera. Señale la decisión a adoptar respecto a la eliminación o no de la compensación de bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2003 ante la actitud del obligado tributario de no justificar su procedencia y, en su caso, las normas generales contenidas en la Ley General Tributaria (LGT) y particulares del Impuesto sobre Sociedades sobre esta cuestión que fundamenten su decisión.

Cuarta. Determine el número de actas que deben formalizarse por cada concepto, y el carácter provisional o definitivo de las liquidaciones de las mismas. Asimismo señale las consecuencias que se derivan de la firma de actas en conformidad, en cuanto a plazos de notificación e ingreso y en cuanto al régimen sancionador.

Parte 3.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

Se conoce la siguiente información relevante a efectos de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades:

Primero. La entidad «INMUEBLES, SA» realiza a principios de 2010 una permuta no comercial de un edificio que construyó en 2007 y que afectó a su actividad de arrendamiento. El coste de construcción del bien ascendió a 750.000 euros, la amortización acumulada es de 60.000 y además en 2008 dotó una pérdida por deterioro por un importe de 90.000 que fue fiscalmente deducible. La permuta se materializa mediante la adquisición de 10 vehículos dirigidos a ser utilizados por el personal comercial de la empresa en su actividad, cada uno de ellos con un valor de 60.000 euros y mediante un pago de 250.000 euros.

El 1 de diciembre de 2010 el descenso de las ventas de la sociedad y sus necesidades de liquidez motivaron que la sociedad decidirá enajenar dos de los vehículos recibidos por un 50 por 100 del valor de adquisición.

Segundo. En el comienzo del año 2010 la entidad «INMUEBLES, SA» adquirió el 80 por 100 de las acciones de la sociedad «INMUEBLES A SIMPLE VISTA, SL» dirigida a la comercialización en Internet de sus promociones inmobiliarias, por un importe de 320.000 euros. En ese momento el capital de la entidad participada era de 50.000 euros y disponía de unas reservas de libre disposición de 350.000 euros.

La información que se conoce es que la entidad «INMUEBLES A SIMPLE VISTA, SL» obtuvo en 2010 un beneficio contable de 200.000 euros. En diciembre repartió un dividendo a cuenta a sus accionistas de 100.000 euros respecto del cual se efectuó una retención del 19 por 100. Finalmente, la entidad ante las perspectivas negativas existentes dota en 2010 una pérdida por deterioro de cartera de 80.000 euros.

Tercero. La sociedad «INMUEBLES, SA» satisface en 2010 los servicios prestados por un tercero mediante la entrega de acciones propias adquiridas por un importe de 1.000 euros. La información en poder de la sociedad indica que el coste de los servicios asciende a 1.100 euros.

Por otra parte, se conoce que la entidad «INMUEBLES, SA» desarrolló una nueva patente en el marco de su actividad de I+D. El coste de ese desarrollo ha sido de 30.000 euros. En enero de 2010 celebró un contrato por el que concedió a una sociedad no vinculada el derecho a usar dicha patente durante un plazo de 10 años, percibiendo en cada uno un importe de 180.000 euros. La sociedad contabilizó como inmovilizado intangible el coste del activo que amortiza en el periodo de cesión. En cada ejercicio los gastos asociados al activo intangible cedido ascienden a 2.000. La sociedad cesionaria no es residente en territorio español y utiliza esa patente en el desarrollo de su actividad económica, gravando el Estado de residencia del cesionario la renta satisfecha a la entidad cedente al tipo del 15 por 100.

Debe responder en un informe motivado sobre las implicaciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las operaciones realizadas con determinación, en su caso, de los impor-

tes de los ajustes al resultado contable. Deberá analizarse asimismo la procedencia de aplicación de las deducciones en la cuota contempladas en la LIS que pudieran aplicarse de acuerdo con la información solicitada, así como proceder a la cuantificación de las bases de la deducción que en su caso correspondan y de su importe. Por último, se evaluarán las retenciones e ingresos a cuenta efectuados.

Parte 4.ª Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En el curso de las actuaciones de comprobación inspectora efectuadas por los ejercicios 2008 y 2009 se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

Primero. La mercantil «INMUEBLES, SA» adquirió a don Juan López, magistrado jubilado que no ejerce ninguna otra actividad, un terreno en curso de urbanización abonando por ello la cantidad de 100.000 euros. El terreno lo había obtenido don Juan por herencia tras el fallecimiento de su madre en el año 1990, y tenía la calificación administrativa de terreno rústico.

A resultas de la propia operación de venta, «INMUEBLES, SA» se ha comprometido en escritura pública a subrogarse en el préstamo hipotecario que, por importe de 20.000 euros, tenía pendiente el vendedor con una entidad bancaria y que había solicitado para financiar las obras de urbanización, así como a asumir a partir de ese momento los costes de urbanización futuros, valorados en 10.000 euros.

Segundo. Una vez finalizada la urbanización del terreno anterior, «INMUEBLES, SA» procede a ejecutar en el mismo la construcción de un edificio de locales de negocio.

Sin embargo, antes de finalizar la construcción de la edificación lo vende a la entidad «RECOGE, SA», quien tiene pensado encargar la finalización de la construcción para instalar en el edificio una sucursal. No obstante, estando todavía el edificio en construcción, «RECOGE, SA» vende a su vez el inmueble a la entidad financiera «HISPABANK, SA», que exclusivamente realiza operaciones financieras sin derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Todas las operaciones anteriores se efectúan a valor de mercado.

Tercero. «INMUEBLES, SA» acababa de finalizar la construcción de una nave industrial en Oporto, procediendo a arrendar la misma a una sociedad de responsabilidad limitada con sede en Cáceres. Esta sociedad se dedica al comercio al por mayor de material de ferretería y va a destinar la nave a almacén de materiales en Portugal, con la finalidad de potenciar el comercio de sus artículos en dicho país.

Aprovechando la realización de esta operación en Portugal, «INMUEBLES, SA» encarga unas cajas de botellas de vino, por importe de 900 euros, a una bodega de Oporto, con la finalidad de utilizarlas en la próxima comida-homenaje que va a realizarse a varios empleados de la empresa con motivo de su jubilación. «INMUEBLES, SA» comunica a la bodega el número de identificación a efectos del IVA atribuido por la Administración española.

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

Salvo que de la propia redacción de los apartados anteriores se deduzca lo contrario, todas las cantidades se entienden sin IVA.

Parte 5.ª Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales

«INMUEBLES, SA», con el fin de aquilatar sus costes y a la vista de que los productos sanitarios (lavabos, platos de ducha, bañeras, etc.) son más económicos en China, decide, en el año 2008, importar una partida de dichos productos para incorporarlos a las viviendas y locales que tiene en construcción.

Asimismo, y con la finalidad de hacer los inmuebles más atractivos, encarga a un estudio de París la elaboración de un diseño vanguardista, el cual le factura por un importe de 20.000 euros. También contrata con una empresa española la elaboración de los moldes necesarios para la fabricación de dichos elementos. El precio pagado por dichos moldes es de 50.000 euros + 9.000 euros IVA repercutido (los suministra gratuitamente al fabricante chino, siendo utilizados únicamente para esta partida de sanitarios).

El valor de factura de la partida de sanitarios, cuya adquisición se produce en condiciones FOB, es de 2.000.000 de euros.

La mercancía entra por la Aduana de Valencia y circula con un tránsito hasta la Aduana de Madrid-Coslada, donde se despacha de importación, constando en el documento de transporte esta Aduana como primer lugar de destino. La empresa contrata la totalidad del transporte desde origen hasta los almacenes de «INMUEBLES, SA» con una sola empresa transportista. El transportista que se encarga del transporte le factura por los siguientes conceptos:

• Por el flete	40.000 €
• Por el seguro marítimo	6.000 €
• Por la descarga y manipulación de la carga en el Puerto de Valencia	10.000 €
• Por el transporte desde Valencia hasta la Aduana de Madrid-Coslada	20.000 €
• Por el transporte desde la Aduana de Madrid-Coslada hasta las instalaciones de la inmobiliaria	4.000 €

En dicha factura solo repercute IVA, por estos dos últimos conceptos.

SE PIDE:

Primero. ¿Es correcta la factura del transportista? Responder justificadamente.

Segundo. Indique cuáles son los elementos necesarios para practicar la liquidación de la Tarifa exterior común, partiendo de que los citados elementos tienen un arancel en función de su clasificación arancelaria y su origen del 7 por 100.

Tercero. Calcular el IVA a la importación partiendo de que la base del tipo aplicable en el momento de la importación era del 16 por 100.

Cuarto. En fecha 25 de abril de 2011 la Agencia Tributaria ha detectado, a través de los procesos de selección, ciertas incoherencias en la declaración, que afectan a la Tarifa Exterior Común. ¿Puede realizar una liquidación corrigiendo los defectos encontrados partiendo de la base de que la admisión de la declaración de importación arriba citada se produjo el día 6 de marzo de 2008?

PARTE 6.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El dictamen se refiere al ejercicio 2010. Salvo que se exprese lo contrario, los bienes son comunes a ambos cónyuges.

Don Martín Martínez de 45 años de edad está casado en régimen de gananciales con doña Belén Blanco de 39. Además han adoptado a Miguel de 2 años estando inscrita la adopción en el Registro Civil.

Desde hace tres años convive con ellos de forma permanente doña Rosa, madre de doña Belén, que tiene 73 años y ha percibido 7.000 euros procedentes de una pensión de viudedad. Este año ha solicitado a la comunidad autónoma una ayuda ya que muestra ciertas dificultades de movilidad y está perdiendo la memoria. Se le ha reconocido una discapacidad del 63 por 100 y la prestación económica máxima aprobada por el Ministerio de Sanidad para cuidados en el entorno familiar teniendo en cuenta su grado de dependencia. Por este concepto ha percibido 5.000 euros. Además vendió por 22.700 euros su participación en un fondo de inversión que había adquirido hacía tres años por 22.000 euros.

Don Martín es ingeniero industrial y trabaja junto a otros tres ingenieros más en la sociedad «RECOGE, SA». Todos prestan servicios en la empresa desde su constitución y realizan las mismas funciones.

Como trabajadores por cuenta ajena cada uno de ellos ha percibido 80.000 euros, pero además la empresa pagó los gastos de don Martín por el desplazamiento, manutención y alojamiento durante el trimestre en que estuvo trabajando en la planta de reciclaje que la empresa tiene en Portugal para su puesta en funcionamiento. Los gastos ascendieron a 15.000 euros.

Además don Martín ha percibido en el ejercicio 2010 los siguientes rendimientos por su condición de accionista de la sociedad «INMUEBLES, SA», de la que es socio desde hace más de 10 años:

- Dividendos: 1.800 euros.
- 100 acciones liberadas procedentes de una ampliación de capital con un valor de mercado de 2.000 euros.

Por su parte, doña Belén cobró la cantidad de 400 euros el día 18 de julio de 2010 procedentes de dividendos repartidos por la sociedad «RENTABLE, SA». Estos dividendos derivan de las acciones adquiridas en bolsa el 15 de julio de 2010 por 25.000 euros y transmitidas en su totalidad el 10 de septiembre de este mismo año por 25.100 euros.

Doña Belén ha decidido quedarse en casa para cuidar de su madre y a su hijo. Aprovechando esta circunstancia, en lugar de pagar a un profesional, se encarga personalmente de gestionar los alquileres de varios inmuebles de su propiedad. Dichos inmuebles fueron heredados a la muerte de su padre hace 15 años. Para ello destina una habitación del chalé donde residen que supone un 10 por 100 de su superficie.

Los datos que pueden resultar de interés a estos efectos son los siguientes:

	Local 1	Local 2	Vivienda alquilada	Vivienda propia
Ingresos	15.000,00	30.000,00	10.000,00	
Gastos comunidad	1.500,00	2.000,00	1.000,00	1.700,00
Reparaciones	200,00	850,00		
IBI	150,00	400,00	500,00	700,00
Valor catastral suelo	40.000,00	70.000,00	30.000,00	80.000,00
Valor catastral construcción	20.000,00	70.000,00	10.000,00	80.000,00
Valor sucesiones	100.000,00	400.000,00	200.000,00	
Precio adquisición				500.000,00
Impuestos, notario, etc.	2.000,00	8.000,00	4.000,00	25.000,00
Intereses adquisición				3.000,00

La vivienda arrendada ha sido alquilada a un matrimonio, ambos de 29 años. Solo trabaja el marido siendo sus rentas superiores al importe del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM).

Respecto a la vivienda habitual de la familia, cabe destacar que fue adquirida en 2007 reinvertiendo el importe total obtenido por la venta de la vivienda habitual anterior. Para su adquisición solicitaron un préstamo. La cantidad satisfecha por dicho préstamo durante el año 2010 ha sido de 15.000 euros de los que 3.000 euros corresponden a intereses. Por otro lado, para adecuar la casa a

los problemas de movilidad de doña Rosa, han decidido realizar obras adaptando un cuarto de baño e instalando sistemas de elevación que permitan el traslado entre las dos plantas del chalé. El gasto de adecuación ha supuesto 30.000 euros y la comunidad autónoma ha certificado que dichas obras son necesarias para adecuar la vivienda a la discapacidad de doña Rosa.

La familia reside en una comunidad autónoma que no tiene aprobadas deducciones distintas a las establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Se solicita responder de forma razonada a las siguientes cuestiones:

- Incidencia que tienen las circunstancias personales de todos los miembros de la familia a efectos del IRPF.
- Calificación de cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por los distintos contribuyentes, compensaciones que, en su caso, resulten aplicables y base imponible en la que deben integrarse.
- Identificación de las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, resulten de aplicación; las reducciones y/o deducciones que pudieran practicarse y condiciones que deben cumplirse; así como, en aquellos casos en que el importe excediera de las cantidades fijadas, posibilidad de trasladar su saldo a ejercicios futuros.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de Gestión Tributaria

Primero. La entidad «INMUEBLES, SA» ha obtenido un crédito de 15.000.000 de euros que le permitirá realizar una importante inversión en enero de 2011, ya que ha llegado a un acuerdo para adquirir unos terrenos por valor de 10.000.000 de euros. Asimismo, podrá hacer frente al aplazamiento que se le concedió de la deuda correspondiente a la autoliquidación del IS de 2009.

Por otra parte, como consecuencia de la citada inversión el saldo resultante de la autoliquidación de IVA correspondiente al primer periodo de 2011, previsiblemente, será negativo y de importe elevado, por lo que la sociedad, con la finalidad de agilizar la obtención de la devolución se plantea la posibilidad de solicitar la inscripción en el registro de devolución mensual del IVA.

Segundo. Don Luis Pérez se dedica a la compraventa de maquinaria industrial. En 2009 vendió a la entidad «INMUEBLES, SA» una maquinaria de construcción por valor de 50.000 euros. El 10 de octubre de 2010 don Luis ha recibido la notificación de una propuesta de liquidación que inicia un procedimiento de verificación de datos por el concepto IRPF 2009 y en la que se le concede el reglamentario plazo de alegaciones. En la citada propuesta se aumenta la base imponible en un importe de 10.000 euros, ya que según consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria la entidad «INMUEBLES, SA» declaró en su modelo 347 de 2009 unas compras a don Luis Pérez por 60.000 euros. Don Luis ha presentado un escrito de alegaciones el 31 octubre en que manifiesta que la decla-

ración de operaciones con terceras personas presentada por la entidad es errónea y que así se lo reconoció telefónicamente el responsable de la sociedad, aunque le indicó que no pensaba hacer nada al respecto. La Administración solicita a don Luis el justificante bancario de cobro del importe de 50.000 euros como medio de prueba de sus alegaciones.

TERCERO. En febrero de 2010 la entidad «INMUEBLES, SA» transmitió a doña Alicia García una vivienda por valor de 300.000 euros repercutiéndole una cuota de IVA del 7 por 100. En 2011, la comunidad autónoma competente realizó una comprobación dictando liquidación provisional en la cual resolvía que lo procedente era que la operación fuera gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Doña Alicia para recuperar el importe satisfecho por el IVA de la operación de compraventa, solicita la rectificación de la autoliquidación de IVA de la entidad «INMUEBLES, SA» del mes de febrero de 2010. La Administración tras realizar los trámites oportunos dicta resolución en la que se acuerda no rectificar la autoliquidación ya que el resultado de la autoliquidación de febrero de 2010 fue a compensar, por lo que se incumple el requisito de realidad del ingreso exigido por el artículo 127 a) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

En relación con cada uno de los apartados anteriores se solicita que emita opinión razonada sobre las siguientes cuestiones:

- **Primero.** Valore si la entidad puede solicitar la inscripción en el registro de devolución mensual de IVA, cómo debería hacerlo y en qué plazos. Indique, asimismo, cuáles son las consecuencias relativas al cumplimiento de obligaciones formales de presentación de declaraciones y autoliquidaciones que supondría la inscripción en el registro de devolución mensual.
- **Segundo.** Suponiendo que es cierto el error señalado por don Luis, valore la actuación de la Administración, de la entidad y de don Luis.
- **Tercero.** Indique cuál es el órgano competente para resolver la solicitud de rectificación de autoliquidación y si la resolución de la misma es correcta.

PARTE 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación

Primero. Con fecha 20 de abril de 2011 «INMUEBLES, SA» presenta autoliquidación mensual de IVA correspondiente al mes de marzo de ese año, con un resultado a ingresar de 1.747.224,36 euros, sin efectuar su ingreso.

El 4 de mayo de 2011 presenta una solicitud de aplazamiento de la deuda correspondiente a la autoliquidación presentada el 20 de abril de 2011. En ella solicita su aplazamiento hasta el 20 de abril de 2012 ofreciendo como garantía la constitución de hipoteca sobre un inmueble.

El 22 de mayo de 2011 «INMUEBLES, SA» recibe en su domicilio fiscal la notificación de una providencia de apremio correspondiente a la deuda derivada de la autoliquidación presentada el

20 de abril de 2011. Contra la misma interpone recurso de reposición el 23 de junio de 2011 mediante escrito presentado en el Registro General de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, en el que manifiesta que la providencia de apremio es improcedente dado que ha solicitado aplazamiento de la misma y por ello no puede iniciarse el periodo ejecutivo ni dictarse providencia de apremio, ni liquidarse recargos del periodo ejecutivo.

Indique cuál debe ser el sentido de la resolución del recurso de reposición interpuesto y los elementos esenciales de su motivación.

Segundo. Con fecha 20 de julio de 2011 «INMUEBLES, SA» presenta la autoliquidación de IVA correspondiente al mes de junio de 2011, por importe de 1.275.652,50 euros. Junto con esta autoliquidación presenta solicitud de compensación de la deuda derivada de la autoliquidación con dos créditos que ostenta ante la Administración por los siguientes conceptos e importes:

- Crédito derivado de devolución por el concepto IVA y periodo mes de diciembre de 2010, por un importe de 647.142,24 euros, acordado por la Dependencia de Gestión Tributaria de Madrid con fecha 17 de junio de 2011 y aún no satisfecho al contribuyente.
- Crédito adeudado por el ayuntamiento de Madrid por importe de 600.000,00 euros derivado de una prestación de servicios realizada. Habiéndose acordado el pago por el órgano competente del ayuntamiento, el mismo aún no se ha hecho efectivo.

Asimismo, en el momento de presentar la autoliquidación, la entidad ingresa la diferencia entre la suma de ambos créditos y el importe de la misma (28.510,26 €).

En el momento de dictar el acuerdo de resolución la situación de la deuda y de los créditos es la misma que la existente en el momento de la solicitud de compensación.

Suponiendo que la solicitud reúne los requisitos establecidos reglamentariamente para proceder a su tramitación y que por tanto no procede realizar requerimiento alguno, señálese:

- El sentido del acuerdo de resolución de la solicitud de compensación, así como los elementos fundamentales de la motivación del mismo, de ser ello necesario.
- Los efectos del acuerdo de resolución.
- Si procede liquidar intereses de demora y, en su caso, el periodo de devengo de los mismos y el momento en que puede procederse a la liquidación.

Tercero. Con fecha 20 de octubre de 2011 «INMUEBLES, SA» presentó autoliquidación por IVA, correspondiente al mes de septiembre de 2011, con resultado a ingresar por importe de 2.654.327,33 euros. Junto con la autoliquidación presentó solicitud de fraccionamiento.

El contenido de dicha solicitud es el siguiente:

- La denominación, número de identificación fiscal y domicilio fiscal de «INMUEBLES, SA».
- Identificación de la deuda cuyo fraccionamiento se solicita, indicando que se trata de la autoliquidación por IVA, 9M del 2011, cuyo plazo de ingreso en periodo voluntario finalizó el 20 de octubre de 2011.
- Una propuesta de pago de la misma en 12 mensualidades de 221.193,94 euros mensuales, cuyo primer vencimiento se produciría el 20 de diciembre de 2011, y en los siguientes 11 meses el día 20 de cada mes.
- Como garantía, y ante la escasa duración del fraccionamiento frente a los costes que supondría la constitución de una hipoteca, solicita que se proceda al embargo preventivo de un inmueble cuyo valor de tasación es de 4.000.000 de euros, de acuerdo con la valoración de un familiar del director general de la empresa, farmacéutico de profesión pero muy aficionado al estudio del mercado inmobiliario.
- Lugar, fecha y firma del solicitante.

Junto con la autoliquidación y la solicitud de fraccionamiento no presenta ningún otro documento.

Se va a proceder a requerir la subsanación de los defectos advertidos en la solicitud.

Determine cuál debería ser el contenido esencial del requerimiento efectuado a «INMUEBLES, SA» en fecha 24 de octubre de 2011.

SOLUCIÓN

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

Primero. Nos encontramos ante un supuesto de un aumento de capital social en una sociedad anónima con cargo a aportaciones no dinerarias al patrimonio social, realizado mediante la emisión de nuevas acciones y una prima de emisión. Los socios, ejercitando su derecho de suscripción preferente, adquieren la totalidad de las acciones aportando un inmueble gravado con una hipoteca de la que es acreedor hipotecario «HISPABANK, SA», que es uno de los socios de la sociedad dominante, «INMUEBLES, SA».

Dicho acuerdo se adoptó en junta universal cumpliendo las exigencias señaladas en el artículo 178 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto

Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que indica que la junta general quedará válidamente constituida para tratar cualquier asunto, sin necesidad de previa convocatoria, siempre que esté presente o representada la totalidad del capital social y los concurrentes acepten por unanimidad la celebración de la reunión.

La LSC, anteriormente citada, exige que, en los aumentos de capital de las sociedades anónimas, las aportaciones no dinerarias, cualquiera que sea su naturaleza, sean objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes con competencia profesional, designados por el registrador mercantil del domicilio social, conforme al procedimiento que reglamentariamente se determine.

El informe contendrá la descripción de la aportación, con sus datos registrales, si existieran, y la valoración de la aportación, expresando los criterios utilizados y si se corresponde con el valor nominal y, en su caso, con la prima de emisión de las acciones que se emitan como contrapartida, no pudiendo superar el valor que se dé a la aportación en la escritura social al de la valoración realizada por los expertos.

Una copia autenticada del informe del experto deberá depositarse en el Registro Mercantil en el plazo máximo de un mes a partir de la fecha efectiva de la aportación, incorporándose como anexo a la escritura de ejecución del aumento del capital social.

No obstante, el TRLSC señala una serie de excepciones a la exigencia del informe como, por ejemplo, cuando se trate de bienes cuyo valor razonable se hubiera determinado, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la realización efectiva de la aportación, por un experto independiente con competencia profesional no designado por las partes, de conformidad con los principios y las normas de valoración generalmente reconocidos para esos bienes.

En el caso que nos ocupa, conviene indicar, sin embargo, que el local que se aporta no está libre de cargas y por lo tanto habrá que aplicar las disposiciones contenidas en la ley al respecto, de forma que los aportantes don Fernando Fernández y don Martín Martínez estarán obligados al saneamiento de la cosa objeto de la aportación en los términos establecidos por el Código Civil para el contrato de compraventa.

Segundo. La sociedad «INMUEBLES, SA» poseía una participación mayoritaria de su filial «RECOGE, SA», al estar integrada por dos de los socios de la primera, que tenían el 60 por 100 del capital en la dominante.

Para llevar a cabo tal adquisición es preciso el acuerdo adoptado en la junta, debiendo ser convocada mediante un anuncio publicado en la página web de la sociedad si esta hubiera sido creada, inscrita y publicada en los términos previstos en el artículo 11 bis del TRLSC. Cuando la sociedad no hubiere acordado la creación de su página web o todavía no estuviera esta debidamente inscrita y publicada, la convocatoria se publicará en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia en que esté situado el domicilio social. No obstante, los estatutos podrán establecer que la convocatoria se realice por cualquier procedimiento de comunicación individual y escrita que asegure la recepción del anuncio por todos los socios en el domicilio designado al efecto o en el que conste en la documentación de la sociedad.

Señalar que, si se tratase de junta universal, no sería necesario anuncio previo de convocatoria, tal y como hemos indicado en el anterior supuesto.

Conviene indicar que, si en un momento determinado la sociedad «INMUEBLES, SA» pretendiera llevar a cabo alguna modificación estructural, la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, regula fusiones especiales a las que denomina «simplificadas». Uno de cuyos supuestos lo constituye la fusión de sociedades íntegramente participadas indicando que si la sociedad absorbente fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones en que se divida el capital de la sociedad absorbida, la operación de la fusión podría realizarse sin necesidad de que concurrieran los siguientes requisitos:

- La inclusión en el proyecto de fusión del tipo de canje de las acciones, compensación complementaria en dinero que se hubiera previsto y, en su caso, el procedimiento de canje y la fecha a partir de la cual los titulares de las nuevas acciones, participaciones o cuotas tendrán derecho a participar en las ganancias sociales.
- Los informes de administradores y expertos sobre el proyecto de fusión. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza intracomunitaria.
- El aumento de capital de la sociedad absorbente.
- La aprobación de la fusión por las juntas generales de la sociedad o sociedades absorbidas.

Tercero. El TRLSC no exige expresamente que para realizar un aumento de capital social haya que contar con reservas disponibles. Cuestión distinta es que permita que el aumento de capital se realice con cargo a reservas, que no es el caso, pues los socios aportaron un local como contraprestación para la adquisición de las acciones. La Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) señala que para ampliar el capital con cargo a reservas es necesario que dichas reservas existan en la realidad, sin estar agotadas por pérdidas de ejercicios anteriores, pues si existen dichas pérdidas, las reservas deben en primer lugar ser destinadas a cubrirlas. Se pretende con ello la transparencia de la sociedad, evitando que con operaciones contables se induzca a confusión a los terceros sobre la real situación económica de la sociedad.

La referida ley indica que, en todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social, y que la reserva legal, mientras no supere el límite indicado, solo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin; todo ello, sin perjuicio de lo indicado anteriormente a propósito de los aumentos de capital con cargo a reservas.

Según el artículo 313 del TRLSC, una vez ejecutado el acuerdo de aumento del capital social, los administradores deberán dar nueva redacción a los estatutos sociales a fin de recoger en los mismos la nueva cifra del capital social, a cuyo efecto se entenderán facultados por el acuerdo de aumento. El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil como regla general, de forma que para que en el pre-

sente supuesto la escritura pública de rectificación despliegue efectos deberá inscribirse en el Registro Mercantil.

Cuarto. En primer lugar indicar que la transmisión de «INMUEBLES, SA» a «HISPABANK, SA» de 5.000 acciones, a cambio de la cancelación anticipada de la hipoteca que grava el local comercial sito en la calle Ortega y Gasset, se encuadraría dentro de uno de los supuestos de aumento de capital mediante compensación de créditos, exigiendo la ley que, cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de créditos, al menos, un 25 por 100 de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años. Para realizar esta operación sería necesario que, al tiempo de la convocatoria de la junta general, se ponga a disposición de los socios en el domicilio social un informe del órgano de administración sobre la naturaleza y características de los créditos a compensar, la identidad de los aportantes, el número de acciones que hayan de crearse o emitirse y la cuantía del aumento, en el que expresamente se hará constar la concordancia de los datos relativos a los créditos con la contabilidad social. Se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores, debiéndose incorporar ambos documentos a la escritura pública que documenta la ejecución del aumento.

En segundo lugar, sería necesario examinar los estatutos sociales para determinar quién está legitimando para el uso de la firma social en el caso de la cancelación de garantías reales. No obstante, ante la decisión del registrador de denegar la calificación, los interesados podrían haber recurrido la calificación negativa del registrador ante la DGRN en el plazo de un mes (computado desde la fecha de la notificación de la calificación que se recurre), evitando, de momento, todos los costes procesales que conlleva la interposición de un recurso judicial, que además no sería el contencioso-administrativo.

Dicho recurso gubernativo, que es potestativo, debe resolverse y notificarse en el plazo de tres meses, transcurridos los cuales se entenderá desestimado por silencio administrativo, quedando expedida la vía jurisdiccional civil, siendo de aplicación las normas de juicio verbal (juzgados civiles de la capital de la provincia a la que pertenezca el lugar en que esté situado el inmueble o, en su caso, mercantiles), aunque tiene un carácter especial por razón de la materia y con algunos tintes contencioso-administrativos también por razón de su objeto.

Este hecho de que la jurisdicción competente sea la civil y no la contencioso-administrativa deriva de la naturaleza especial de la función y calificación registral, y confirma que las resoluciones de la DGRN, si bien son actos de la Administración pública, no son actos administrativos en sentido estricto, ya que la materia que constituye su contenido no es administrativa, sino de naturaleza civil, registral o mercantil.

Por último, se puede señalar, en cuanto al empleo del recurso judicial en la práctica, que la utilización de la vía directa judicial frente a las calificaciones registrales es todavía residual y que generalmente se recurre ante la DGRN y, en su caso, la resolución de la misma es la que se impugna posteriormente ante los tribunales.

Una de las mayores críticas de este recurso, según la mayor parte de la doctrina, no es tanto la tardanza en el plazo para dictar sentencia, sino la dispersión de criterios que se obtiene entre los distintos juzgados de primera instancia, por lo que muchos civilistas abogan por trasladar la competencia a las audiencias provinciales, con la posibilidad de recurso de alzada ante los tribunales superiores de justicia autonómicos, favoreciendo la unificación de la doctrina.

En relación con la cláusula hipotecaria decimotercera que nos indica el supuesto, por la que «todos los tributos de la operación serán satisfechos por la entidad financiera», el artículo 17.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) dispone: «Los elementos de las obligaciones tributarias no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas».

Por lo que la AEAT no quedará vinculada a dicha cláusula, sin perjuicio de que las partes en un procedimiento civil pudieran reclamarse las cantidades adeudadas.

Quinto. Se trata de la solicitud de un aplazamiento de la deuda en periodo voluntario, por lo que no se iniciará el periodo ejecutivo, pero sí se devengarán intereses de demora.

De conformidad con el **artículo 46 del Real Decreto 939/2005**, de 29 de julio, General de Recaudación, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

- «a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.
- e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.
- g) Lugar, fecha y firma del solicitante.»

Por lo tanto la solicitud del Sr. Fernández no cumple todos los requisitos expuestos, por los que deberá ser objeto de un requerimiento de subsanación para que en el plazo de 10 días se le dé contestación, dado que en caso contrario se archivará la solicitud de aplazamiento.

Además, de conformidad con en el **artículo 46.3, 4 y 5 del Reglamento General de Recaudación** debería haber aportado en relación con la garantía:

- «a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.
- b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.
- c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.
- d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.
- e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo periodo de tiempo sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo.

Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a que se refiere el apartado 3 b), c) y d), la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.
- c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3 b), c) y d), la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.

- b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.
- d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.»

Por lo tanto, la solicitud del Sr. Fernández no cumple todos los requisitos expuestos, por lo que deberá ser objeto de un requerimiento de subsanación para que el plazo de 10 días se le dé contestación, dado que, en caso contrario, se archivará la solicitud de aplazamiento. En el supuesto de que se conteste el requerimiento, pero no de forma adecuada, se considerará un motivo para la posible denegación de la concesión del mismo.

Sexto. En el supuesto planteado, el Sr. Fernández ha solicitado la rectificación de una autoliquidación, de conformidad con el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. A tal efecto, la tramitación de la citada rectificación deberá cumplir los requisitos del artículo 127 del citado reglamento, en concreto:

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

Finalmente, el artículo 128 del Real Decreto 1065/2007 establece, en relación con la terminación de los procedimientos de rectificación de autoliquidación, que terminarán mediante resolución, en la que se acordará o no la rectificación de la misma. Debiendo ser el acuerdo motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En relación con la segunda cuestión relativa a la «revisión del aplazamiento para su adecuación a la nueva deuda resultante pendiente y en caso de resultar a devolver se abone por transferencia bancaria», en el supuesto planteado debemos considerar lo siguiente:

- La solicitud de aplazamiento ha de tramitarse conforme a los datos aportados por el contribuyente, por lo que no puede ser objeto de modificación a posteriori, dado que el acuerdo del delegado especial y las garantías ofrecidas lo son para esa liquidación y no para otra.
- En el supuesto en el que se rectifique la autoliquidación, se procederá a anular el aplazamiento y a generar una devolución de ingresos indebidos con los correspondientes intereses de demora.
- El contribuyente debería solicitar la compensación de las cantidades ingresadas con la nueva liquidación practicada.

- Por la diferencia, si es a favor del contribuyente, se procedería a su devolución, en tanto que si quedaran vencimientos pendientes de pago, debería solicitar de nuevo el aplazamiento, debiendo dictarse un nuevo acuerdo de concesión con los nuevos vencimientos y cuotas.

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

Primera. Valore y razone cuándo deben entenderse iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación en el caso que nos ocupa. Asimismo, señale los efectos que se derivan de las declaraciones presentadas por la entidad el 16 de marzo.

Las actuaciones de comprobación e investigación deben entenderse correctamente iniciadas con fecha 15 de marzo de 2010, y no el día 1 de abril como parece pretender la entidad.

Así, en cuanto al inicio del procedimiento inspector, el artículo 177.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), establece que, cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 de este reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse, como sucede en el presente caso, sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial.

En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

Por su parte, el artículo 111.1 de la LGT, en cuanto a las personas legitimadas para recibir las notificaciones, ya señala que cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.

Podemos traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2012 (rec. n.º 58/2009) (NFJ046240) en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se lee literalmente lo siguiente:

«Aduce la actora en primer término que la nulidad de la notificación de inicio de actuaciones, efectuada el 10 de julio de 2006, carece de eficacia pues se hizo a la persona de don Eutimio, que no ostenta ningún cargo ni representación de la entidad. Afirma que dicha notificación efectuada a per-

sona ajena a la sociedad, resultaría no obstante válida si se hubiera acreditado que tanto los administradores o el representante autorizado se encontraban ausentes y que se hubiere intentado la notificación en dos ocasiones pues en caso contrario no es posible practicar la notificación en la forma en que se hizo de acuerdo con el artículo 111 de la LGT.

En el presente caso, la notificación de inicio de actuaciones a la entidad "ADASA INMUEBLES, SL", dirigida al domicilio fiscal de la empresa, mismo domicilio que figura en su autoliquidación, así como en el acta y acuerdo de liquidación, fue entregada, en fecha de 10 de julio de 2006, a don Eutimio, persona identificada con DNI, que firmó la recepción de la documentación, manifestando que lo hace en su condición de "autorizado" y a quien se le hizo entrega de la documentación oportuna.

La pretensión de la actora, en consecuencia, no puede ser acogida, pues en efecto, consta en el expediente como las notificaciones de inicio de las actuaciones se practicaron en el domicilio fiscal de las entidades y fueron recepcionadas por persona autorizada y debidamente identificada.

El artículo 110.2 de la LGT dispone: "En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin...".

Y el artículo 111, en relación con las personas legitimadas para recibir las notificaciones, añade: "Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio, y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante".

En el supuesto enjuiciado se hizo cargo de la notificación don Eutimio, debidamente identificado y que manifestó que era persona autorizada. Dicha notificación debe considerarse plenamente eficaz y válida, no solo por haberse practicado en el domicilio indicado, sino porque existe plena constancia de su eficacia, como lo prueba el que el 26 de julio, es decir, 16 días después el representante de la entidad compareció en las oficinas de la Agencia Tributaria y compareciendo posteriormente a todas las citaciones a las que fue convocado sin oponer ninguna objeción.

El representante de la entidad compareció en fecha posterior firmando la autorización correspondiente y compareció igualmente en la incoación del acta de disconformidad sin aducir ninguna cuestión relativa a la notificación.

No era necesario, por tanto, en este supuesto practicar un segundo intento de notificación, supuesto previsto en el artículo 112.2 para aquellos casos en que es imposible practicar la notificación y por ello se acude a la notificación por comparecencia.

Así, debe señalarse que es significativo que la entidad recurrente no explique, en consonancia con su tesis propia de que la notificación adolece de tan sustanciales vicios, cómo pudo llegar a sus manos el conocimiento del acuerdo de inicio así como la citación para comparecer para la fecha

señalada del mes de septiembre, pues aunque se niega apodícticamente que la fuente por medio de la cual se conoció el acto combatido fuera, precisamente, tal acto de notificación válido, esta negativa se contradice con la posterior actitud de su representante que comparece ante la Administración 16 días después, cuando había sido citado para el día 7 de septiembre».

En el mismo sentido, podemos invocar Sentencia igualmente de la Audiencia Nacional de fecha 25 de abril de 2012 (rec. n.º 282/2010) (NFJ047290), que contempla el supuesto de notificación realizada a la empresa en su domicilio, firmada y recepcionada por la persona que se encontraba en el mismo, quien hizo constar su identidad. La Audiencia estima que la notificación debe reputarse correcta, resultando irrelevante a estos efectos incluso que la persona que recibió la notificación fuese o no empleada de la recurrente.

El inicio mediante personación se documentará en diligencia [arts. 99.7 de la LGT y 98.2 a) del RGGI].

Como consecuencia de la conclusión expuesta anteriormente sobre la fijación de la fecha de inicio en el día 15 de marzo, las declaraciones presentadas por el obligado tributario, el 16 del mismo mes producen los efectos previstos en el apartado 5 del artículo 87 del RGGI, según el cual las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario, una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En estos casos, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Segunda. Califique, de acuerdo con la normativa reguladora, el tiempo empleado por la Administración desde que solicita el informe al gabinete técnico hasta su recepción, su influencia en el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Asimismo, manifiéstese sobre la posibilidad de que la inspección continúe realizando actuaciones mientras espera la respuesta del gabinete y su fundamentación legal. (Señale en su caso si existe algún precepto normativo que expresamente impida o permita el desarrollo de actuaciones inspectoras en los supuestos de interrupciones o dilaciones).

A los efectos de los artículos 104.2 y 150 de la LGT, estamos ante un supuesto de interrupción justificada del plazo de duración del procedimiento de inspección.

Resulta aplicable lo prevenido en la letra a) del artículo 103 del RGGI, de conformidad con el cual, 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, se considerará que existe un periodo de interrupción justificada 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, en el caso aquí examinado, existe un supuesto de interrupción justificada del plazo de duración del procedimiento de inspección de seis meses, aun cuando el informe se haya tardado en recibir siete meses.

Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente y, a efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, tanto unos como otros se contarán por días naturales (art. 102 del RGGI).

Respecto de la posibilidad de que la Inspección continúe realizando actuaciones mientras espera la respuesta del gabinete y su fundamentación legal, señalaremos que el apartado 7 del citado artículo 102 del RGGI prevé expresamente que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.

Tercera. Señale la decisión a adoptar respecto a la eliminación o no de la compensación de bases imponibles negativas correspondientes al ejercicio 2003 ante la actitud del obligado tributario de no justificar su procedencia y, en su caso, las normas generales contenidas en la LGT y particulares del Impuesto sobre Sociedades sobre esta cuestión que fundamenten su decisión.

La decisión que proponemos que adopte la Inspección respecto a la eliminación o no de la compensación de bases imponibles negativas, correspondientes al ejercicio 2003, es la de proceder a su eliminación ante la falta de justificación o acreditación de las mismas por parte del obligado tributario, con fundamento en los siguientes preceptos:

- Artículo 106.5 de la LGT, que es una norma específica frente a la general de conservación de la documentación de seis años que, en efecto, prevé el artículo 30 del Código de Comercio. Según el precepto de la LGT invocado, en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, como aquí sucede, pues datan del año 2003, la procedencia y cuantía de las mismas deberán acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.
- Artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) (aprobado mediante el RDLeg. 4/2004), que dispone que la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, al señalar que el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de

la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Cuarta. Determine el número de actas que deben formalizarse por cada concepto y el carácter provisional o definitivo de las liquidaciones de las mismas. Asimismo, señale las consecuencias que se derivan de la firma de actas en conformidad, en cuanto a plazos de notificación e ingreso y en cuanto al régimen sancionador.

En cuanto al número de actas que deben formalizarse, partiremos de lo prevenido en el artículo 176.3 del RGGI, que señala que en relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación, a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.

Así, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se podrá incoar una única acta de conformidad (arts. 156 de la LGT y 187.1 del RGGI).

Y en relación con el Impuesto sobre Sociedades, resulta de aplicación la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 187 del RGGI, según el cual cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma:

- «a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:
- 1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
 - 2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.
- b) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad, a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la LGT.»

En este caso sería procedente pues por el IVA la firma de una única acta de disconformidad, en los términos expuestos.

Finalmente, respecto de las consecuencias que se derivan de la firma de actas en conformidad, en cuanto a plazos de notificación e ingreso, tales aspectos están regulados en la LGT, en los apartados 3 y 4 de su artículo 156, en los siguientes términos:

«Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

- a) Rectificando errores materiales.
- b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
- c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
- d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.»

En cuanto al régimen sancionador, en la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones, será de aplicación la reducción, prevista en el apartado 1 del artículo 188 de la LGT, del 30 por 100, sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de aplicar asimismo sobre el 70 por 100 restante la reducción adicional «por pronto pago» de las sanciones, prevista en el mismo artículo 188, en su apartado 3.

Podemos añadir que para que sea aplicable la reducción de las sanciones en un 30 por 100 será preciso que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación derivada del acta, pero sí podría recurrirse el acuerdo sancionador.

Y para que sea aplicable la reducción adicional del 25 por 100, será necesario el cumplimiento de los dos siguientes requisitos:

- a) Que no se interponga recurso o reclamación ni contra la liquidación derivada del acta ni contra la sanción.
- b) Además que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de dicha LGT.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Primero. La permuta realizada por la sociedad «INMUEBLES, SA» al inicio del periodo 2010, calificada como no comercial, debió dar lugar a una pérdida contable en los términos del Plan General de Contabilidad (PGC). Conforme a su redactado, en las permutas no comerciales el elemento

recibido se valorará por el valor neto contable del elemento entregado más las compensaciones monetarias que pudieran existir, con el límite del valor de mercado del elemento adquirido.

En nuestro caso, «INMUEBLES, SA» debió registrar la flota de vehículos por 600.000 euros (su valor de mercado), ya que resulta inferior al valor neto contable más las compensaciones monetarias entregados ($750.000 - 60.000 - 90.000 + 250.000$). En consecuencia, la diferencia de 250.000 euros se contabilizó como pérdida en el ejercicio 2010.

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 15 del TRLIS establece, en sus apartados 2 y 3, el tratamiento de las operaciones de permuta, precisando que el elemento recibido se valorará por su valor de mercado, debiendo integrar la sociedad en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento recibido y el valor contable de los entregados. En el caso de «INMUEBLES, SA», esta circunstancia supone admitir la deducibilidad de la pérdida contabilizada a efectos de determinar el importe de su base imponible.

Respecto a la venta efectuada el 1 de diciembre de 2010, siendo el valor de mercado de los elementos transmitidos de 120.000 euros (coincidente con su valor fiscal, como hemos señalado en el párrafo anterior), la venta de los mismos por 60.000 euros da lugar a una pérdida adicional de 60.000 euros, que se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Segundo. Al inicio del periodo 2010 el obligado tributario adquirió el 80 por 100 de «INMUEBLES A SIMPLE VISTA, SL» por un precio de adquisición equivalente al valor de sus fondos propios (sin plusvalías tácitas en la sociedad participada). Posteriormente, al cierre del ejercicio, dotó una pérdida por deterioro de 80.000 euros ante la perspectiva negativa de la sociedad participada.

Ambas sociedades forman grupo desde el punto de vista mercantil por lo que el posible deterioro de sus acciones debe analizarse a través del artículo 12.3 del TRLIS.

El régimen previsto en este artículo para el deterioro de esta cartera tiene el carácter de régimen especial, por lo que, en todo caso, de existir un deterioro, debe deducirse mediante un ajuste negativo al resultado contable sin admitir en modo alguno el deterioro que se hubiese calculado conforme a la norma contable. Ello implica que, en un primer momento, deba hacerse un ajuste positivo al resultado contable de la sociedad «INMUEBLES, SA» para eliminar el deterioro contable por importe de 80.000 euros.

En cuanto al cálculo del deterioro fiscal previsto en el artículo 12.3, señala que se calculará la diferencia entre los fondos propios existentes al inicio del periodo impositivo y los existentes al cierre. Al inicio del periodo los fondos propios de la sociedad participada eran de 320.000 euros ($80\% \times 400.000$), mientras que al cierre los fondos propios ascendieron a 400.000 euros [$80 \times (50.000 + 200.000 + 250.000)$] puesto que «INMUEBLES A SIMPLE VISTA, SL» ha generado unos beneficios de 200.000 euros durante el periodo 2010, al tiempo que ha minorado sus fondos propios en 100.000 euros con ocasión del reconocimiento de un dividendo a cuenta del ejercicio. Habiéndose incrementado los fondos de la sociedad participada durante el 2010, no procede reconocer un deterioro fiscal de las acciones (ni resulta necesario calcular el límite previsto en el propio precepto 12.3 a la diferencia de fondos propios al inicio y al cierre del periodo).

Otra circunstancia a tener en cuenta en el periodo 2010 es el reparto de beneficios a cuenta del propio ejercicio realizado por «INMUEBLES A SIMPLE VISTA, SL». Esta circunstancia supone un ingreso financiero para la sociedad «INMUEBLES, SA» que contabilizará como dividendo.

El artículo 30.2 del TRLIS regula la deducción por doble imposición interna exigiendo que, para su aplicación, la sociedad debe participar al menos en el 5 por 100 del capital social (circunstancia que se cumple en el supuesto) y ostentar la participación con un año de antigüedad en el momento de la exigibilidad del dividendo o, en su defecto, mantener la participación hasta completar este requisito. La sociedad «INMUEBLES, SA» podrá, por tanto, aplicar la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.2 del TRLIS siempre que se comprometa al mantenimiento de la participación el tiempo necesario para cumplir el segundo requisito. En caso contrario, deberá practicar la deducción en los términos del artículo 30.1.

En cuanto al cálculo de esta deducción, el artículo 30.2 señala que será el resultado de aplicar el tipo de gravamen al importe íntegro de los dividendos multiplicado por el 100 por 100, es decir:

$$100.000 \times 30\% \times 100\% = 30.000 \text{ euros}$$

Finalmente, cabe señalar que la retención practicada del 19 por 100 no resulta procedente por cuanto la sociedad «INMUEBLES, SA» tiene derecho a la deducción por doble imposición interna del 100 por 100 tal y como hemos señalado. Esta circunstancia se regula en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004), de manera que la sociedad «INMUEBLES, SA» debió comunicar al pagador de los dividendos que cumplía los requisitos para aplicar el artículo 30.2 del TRLIS.

Tercero. Respecto a la entrega de acciones propias en pago de los servicios recibidos, debe señalarse que, desde el punto de vista contable, los resultados de operaciones con acciones propias deben registrarse en patrimonio neto sin que tengan efectos en la cuenta de resultados del ejercicio. En el TRLIS no existe ningún ajuste previsto para estos supuestos, por lo que, según el artículo 10.3 del TRLIS, lo dispuesto en la norma contable tendrá plenos efectos a la hora de cuantificar la base imponible.

En consecuencia, no tributará la diferencia entre el valor de las acciones entregadas (1.000 €) y el valor razonable de los servicios recibidos (1.100 €).

Respecto al desarrollo de la patente, la sociedad podrá beneficiarse de la deducción por I+D prevista en el artículo 35.1 del TRLIS, siendo la base de la deducción el importe de los gastos realizados por este concepto durante el periodo impositivo, es decir, 30.000 euros. Los porcentajes de deducción aplicables serán el 25 por 100 con carácter general y el 42 por 100 por la parte de los gastos incurridos en el ejercicio que hayan excedido de la media de los gastos realizados por este concepto en los dos periodos anteriores. Además, debe tenerse en cuenta que esta deducción, a efectos de su aplicación, está sujeta al límite previsto en el artículo 44.1 del TRLIS, de manera que las deducciones reguladas en el Capítulo IV del Título VI (con exclusión de la prevista en el art. 42), aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. Este límite será del 50 por 100 si la deducción del artículo 35 del TRLIS excede del 10 por 100 de la citada cuota íntegra.

En cuanto a la activación de los gastos de I+D, la patente podrá amortizarse al ritmo del 10 por 100, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.4 del TRLIS, por tratarse de un intangible de vida útil definida. No obstante, al tratarse de gastos de I+D activados, la empresa podrá optar por acogerse a la libertad de amortización prevista en el artículo 11.2 del TRLIS.

Respecto al cobro del importe fijado como contraprestación por la cesión de la patente, «INMUEBLES, SA» está percibiendo el importe bruto (180.000 €) minorado en la retención practicada en el estado de la fuente (15%, es decir, 27.000 €).

El artículo 23 del TRLIS permite integrar únicamente el 50 por 100 de los ingresos procedentes de esta cesión si se cumplen los requisitos previstos en su apartado primero:

- Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- Que el cesionario utilice el elemento en su actividad económica.
- Que el cesionario no resida en territorio de nula tributación o paraíso fiscal.
- Que se diferencien, en su caso, las prestaciones accesorias de servicios en el contrato.
- Que se identifiquen contablemente los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos cedidos.

En consecuencia, el obligado tributario podrá realizar un ajuste negativo al resultado contable por la cesión de la patente correspondiente al 50 por 100 de los ingresos contabilizados, es decir, 90.000 euros. Esta reducción solo podrá aplicarse en el primer periodo impositivo, ya que el artículo 23 fija como límite temporal el momento en que los ingresos alcancen el séxtuplo del coste del activo.

Por último, respecto al impuesto satisfecho en el extranjero (27.000 €), el artículo 31 del TRLIS permite su deducción en la cuota íntegra siempre que el mismo no exceda del importe de la cuota íntegra que hubiese debido pagarse en España por dichas rentas. En este caso, la cuota íntegra en España asciende a (teniendo en cuenta únicamente la parte de la renta integrada en base por aplicación del art. 23):

$$90.000 \times 30\% = 27.000 \text{ euros}$$

Por tanto, el sujeto pasivo podrá aplicar la deducción del artículo 31 por importe de 27.000 euros.

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

La regulación del presente apartado se realizará conforme a lo previsto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), y su reglamento de desarrollo aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Primero. La compra por parte de «INMUEBLES, SA» de un terreno en curso de urbanización se trata de una entrega de bienes en la que debemos indicar lo siguiente:

La expresión «terreno en curso de urbanización» no debe entenderse en sentido estrictamente jurídico, sino comprensivo de todos aquellos suelos en los que existan operaciones materiales para su transformación en urbanos, y que, por lo tanto, ya se han incorporado al proceso de producción de edificaciones. Aunque técnicamente no les corresponda la calificación de «solar» ni cuenten con una licencia de edificación, se considera una entrega de bienes sujeta porque supone un eslabón de la cadena de producción de edificaciones.

En este sentido el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de octubre de 2005 y 11 de junio de 2008 ha manifestado que en la entrega de terrenos en curso de urbanización, respecto de los que se han aprobado los proyectos de urbanización, pero en los que no se han iniciado todavía las obras materiales de ejecución de la urbanización, los transmitentes no tienen la consideración de empresarios, y la operación no queda sujeta al IVA, ya que solo se consideran terrenos en curso de urbanización cuando se han iniciado materialmente las obras para ello.

En el supuesto, no se especifica si se han iniciado o no las obras, pero podemos entender que esta circunstancia se ha producido, dado que se ha solicitado un préstamo para asumir los citados costes de urbanización.

Por ello, considerando que se han iniciado las obras de urbanización materialmente, don Juan López se convertiría en empresario o profesional conforme al artículo 5 de la LIVA, estando la operación sujeta y no exenta por aplicación del artículo 20.Uno.20.º al establecer que la exención de las entregas de los terrenos rústicos no es aplicable a los terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Por lo que la operación estaría sujeta y no exenta, siendo la base imponible, conforme al artículo 78.Uno.7.º de la LIVA, el valor total de la contraprestación incluyendo las cargas asumidas por el comprador, es decir: 100.000 + 20.000 + 10.000 (en la medida en que estos 10.000 € de coste de urbanización sean de obligada entrega por el vendedor y, por lo tanto, sean deudas exigibles a este).

Además, si la operación se documentara en escritura pública, estaría sujeta a actos jurídicos documentados (AJD), cuota fija y variable.

Segundo. La posterior venta de la edificación en curso por «INMUEBLES, SA» a «RECOGE, SA» se trata de una operación de entrega de una edificación, cuya construcción aún no ha concluido, efectuada por un empresario, siendo indiferente que sea promotor o no, y por ello es una operación sujeta y no exenta que debe tributar al 18 por 100.

La posterior entrega de «RECOGE, SA» a la entidad «HISPABANK, SA» se trata de una operación sujeta y no exenta al igual que la anterior, sin tener ninguna consecuencia que el adquirente se encuentre en prorrata, dado que la construcción aún no ha concluido, no sería de aplicación la exención del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA.

Tercero. En relación con el alquiler de un inmueble en Oporto y de conformidad con el artículo 70.Uno.1.º de la LIVA, se entenderán realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considera incluido:

«a) El arrendamiento o cesión de uso incluidas las viviendas arrendadas con muebles.»

Es por ello que, dado que el inmueble no se encuentra en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), la operación está NO SUJETA al IVA.

Respecto a la compra de botellas de vino, se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes, dado que se realiza por un empresario o profesional, en la que «INMUEBLES, SA» debe hacer una autorrepercusión, siendo el sujeto pasivo «INMUEBLES, SA» por inversión.

Cuestión aparte es si las cuotas soportadas tendrán la consideración de deducibles o no, en este sentido, el artículo 96.Uno.3.º y 4.º establece que no son deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos, tabaco, bebidas o por servicios de espectáculos o de carácter recreativo. Es por ello que el IVA soportado tendrá el carácter de no deducible, dado que no se dedican a la actividad empresarial, sino al consumo privado de los empleados.

Como consecuencia de ello la posterior entrega a los trabajadores será una operación no sujeta de conformidad al artículo 7.7.º de la LIVA, dado que se trata de una operación del artículo 9 número 1 y no se ha atribuido el derecho a deducir las cuotas soportadas previamente.

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

La parte 5.ª del enunciado, específicamente dedicada a aduanas e impuestos especiales, trata de una importación de productos sanitarios originarios de China, por un valor de 2.000.000 de euros, en condiciones de entrega FOB (*free on board*, franco a bordo).

Primero. ¿Es correcta la factura del transportista? Responder justificadamente.

El artículo 83.Uno de la Ley 37/1992 del IVA establece, a la hora de fijar la base imponible del IVA a la importación, que esta será el resultado de adicionarle al valor en aduanas «los gastos accesorios, como las comisiones y gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad».

A la hora de definir dicho primer lugar de destino, el propio artículo señala que «se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad».

En el supuesto que nos atañe, el primer lugar de destino que consta en la carta de porte es Madrid-Coslada, luego, la factura del transportista hasta allí debería estar exenta del IVA, ya que este no es parte de una prestación de servicios, sino que se integrará en la base imponible del IVA de importación en el momento del despacho. No sucede lo mismo con el transporte de la aduana a las instalaciones de la inmobiliaria, ya que se trata de una prestación de servicios en TAI, que en ningún caso formará parte de la base del IVA a la importación y que estará sujeta al IVA interior, como cualquier otra prestación de servicio.

Segundo. Indique cuáles son los elementos necesarios para practicar la liquidación de la tarifa exterior común, partiendo de que los citados elementos tienen un arancel en función de su clasificación arancelaria y su origen del 7 por 100.

Para el cálculo de la liquidación de la Tarifa Exterior Común es necesario acudir a las normas establecidas en el Reglamento CE 2913/92, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario. En dicha normativa, concretamente en los artículos 28 a 33, se fijan los criterios necesarios para la determinación del valor en aduanas.

Concretamente, 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 lo dispuesto en los artículos 32 y 33», siempre que no se dé ninguna de las circunstancias que el propio artículo prevé y que en el supuesto sobre el que trabajamos no se indican que sucedan, tales como la existencia de vinculación o de posibles restricciones para la comercialización, entre otras.

Por tanto, en el cálculo del valor en aduanas partiremos de la factura por 2.000.000 de euros emitida en condiciones FOB China.

A partir de ahí, es necesario analizar si existe algún concepto a añadir o a quitar dentro de la lista cerrada que recogen los artículos 32 y 33 del propio Código. En este sentido, la letra b) del artículo 32.1 obliga a adicionar a dicho precio el valor de una serie de bienes y servicios «cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar».

Entre este tipo de bienes y servicios se encontrarían tanto los moldes como el trabajo de diseño, por lo que los 70.000 euros que le han costado deberían formar parte del valor en aduanas (obviamente no se incluiría el IVA soportado puesto que el mismo habrá sido deducido por parte de la empresa).

Por su parte, la letra e) del mismo artículo obliga también a incluir en el valor en aduana «los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas, y 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, entre los conceptos facturados, deberán formar parte del valor en aduana los 40.000 euros del flete, los 6.000 euros del seguro y los 10.000 euros de la manipulación de la carga en el puerto de Valencia. Los demás no se incluyen, puesto que son posteriores a la entrada en la Comunidad.

De este modo, el valor en aduana de las mercancías sería de:

$$2.000.000 + 70.000 + 40.000 + 6.000 + 10.000 = 2.126.000 \text{ euros}$$

A los que se les aplicaría el arancel del 7 por 100 correspondiente a esa partida y a ese origen, resultando un importe a pagar de 148.820 euros.

Tercero. Calcular el IVA a la importación partiendo de que la base del tipo aplicable en el momento de la importación era del 16 por 100.

Para el cálculo de la base del IVA a la importación, ya se ha indicado que se debe acudir a lo señalado en el artículo 83 de la Ley 37/1992. En dicho artículo se señala que será el valor en aduana, con una serie de elementos a sumar. Entre esto se encuentran tanto el arancel pagado como los gastos de transporte hasta el primer lugar de destino, que se han estudiado en el apartado primero de este supuesto.

Así, conforme a lo establecido en dicho artículo, la base del IVA a la importación será:

$$2.126.000 \text{ (valor en aduana)} + 148.820 \text{ (arancel)} + 20.000 \text{ (transporte hasta la aduana de Coslada)} = 2.294.820 \text{ euros.}$$

Por tanto, en concepto de IVA a la importación correspondería ingresar el resultado de aplicar el tipo de gravamen (del 16% en aquel momento) sobre estos 2.294.820 euros, suponiendo un total de 367.171,2 euros.

Cuarto. En fecha 25 de abril de 2011, la Agencia Tributaria ha detectado, a través de los procesos de selección, ciertas incoherencias en la declaración que afectan a la Tarifa Exterior Común. ¿Puede realizar una liquidación corrigiendo los defectos encontrados partiendo de la base de que la admisión de la declaración de importación arriba citada se produjo el día 6 de marzo de 2008?

El artículo 78 del Código Aduanero faculta a las autoridades aduaneras para llevar a cabo una revisión de las declaraciones, aun después de haberse concedido el levante, con el fin de verificar la corrección y autenticidad de todos los datos incluidos.

Por este motivo, la aduana sí podría efectuar un control sobre dicha declaración.

No obstante, a pesar de realizarse dicho control, el artículo 221.3 del propio Código establece que «la comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera» y, considerando que el origen de la deuda se produce con la admisión, tal cual señala el artículo 201 del Código, en el supuesto que nos atañe

no será posible realizar la liquidación ya que han transcurrido más de tres años desde la fecha de la admisión (6 de marzo de 2008) y la de la posible liquidación (25 de abril de 2011).

En lo referente a Impuestos Especiales, destacamos que el supuesto habla de la adquisición de unas cajas de vino por un importe de 900 euros sin precisar entre otros extremos:

- Ni de qué clase de vino se trata (podría ser un vino tranquilo o un vino espumoso, sujetos en España a un impuesto especial con un tipo impositivo de 0 € por hectolitro, o un vino considerado fiscalmente como producto intermedio, como lo son los típicos vinos de Oporto, que estaría gravado en España con un tipo impositivo de 33,32 € por hectolitro, si su graduación alcohólica no fuera superior a 15% vol., o al tipo de 55,53 € por hectolitro, si su graduación alcohólica fuera superior al 15% vol. y no superior a 22% vol.).
- Ni de cuánto vino se trata (ya que con 900 € podrían comprarse, por ejemplo, tres cajas de 12 botellas de 0,7 litros y un precio de 25 € por botella o, por ejemplo, 30 cajas de 12 botellas de 0,7 litros y un precio de 2,5 € por botella).
- Ni de cómo se transporta el vino hasta España (ya que podría ser que, en función de lo señalado en el párrafo anterior, lo pudiera transportar como equipaje personal el propio representante de la empresa «INMUEBLES, SA», a su regreso de Portugal, o que fuese remitido a España por el vendedor del vino).
- Ni de a quién se le compra el vino (ya que podría tratarse de la compra a un elaborador de vino portugués que tuviese la bebida almacenada en un depósito fiscal, y por tanto que se encontrara el producto en régimen suspensivo del impuesto especial correspondiente, o a un comerciante portugués que tuviera la bebida, ya fuera fiscalmente vino o producto intermedio, con el impuesto especial portugués ya devengado).

Por tanto, aunque es muy precaria la información del supuesto, creemos que el opositor debería hacer al menos una somera referencia a las siguientes circunstancias:

- La normativa española de impuestos especiales (art. 16.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales –LIE–) señala que los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, adquiridos por particulares en otro Estado miembro, dentro de un territorio de la Comunidad en el que se ha satisfecho el impuesto vigente en el mismo, para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, no están sometidos al impuesto vigente en el ámbito territorial interno y su circulación y tenencia por dicho ámbito no están sujetas a condición alguna, siempre que no se destinen a fines comerciales.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el artículo 15.9 de la LIE dispone que se considerará que los productos se tienen con fines comerciales, salvo prueba en contrario, cuando las cantidades excedan de 90 litros (en el caso de vinos tranquilos o espumosos) o de 20 litros (en el caso de productos intermedios).

No obstante, del propio enunciado del ejercicio se desprende que, con independencia de la clase de vino de que se trate, no es de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 16.1

de la LIE, dado que el vino se destina, por parte de la empresa «INMUEBLES, SA», a ser utilizado (consumido) en una comida-homenaje que va a realizarse con motivo de la jubilación de varios empleados de la empresa.

- No siendo de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 16.1 de la LIE, y dado que la empresa «INMUEBLES, SA» no ejerce una actividad profesional ni comercial en relación con el vino que pretende adquirir en Portugal, no podrá ser autorizada por la Administración tributaria española ni como destinatario registrado ocasional (art. 4.11 de la LIE), para poder recibir productos en régimen suspensivo procedentes de Portugal, ni como receptor autorizado (art. 4.25 de la LIE), para poder recibir vinos que ya hayan sido puestos a consumo en Portugal.

Solo quedarían, por tanto, dos opciones:

- O utilizar el procedimiento de ventas a distancia (art. 4.33 de la LIE), en cuyo caso el vendedor portugués tendría que designar previamente en España un representante fiscal y sería este, debidamente autorizado por la Administración tributaria española e inscrito en el correspondiente registro territorial de impuestos especiales (asignándosele un código de actividad y establecimiento –CAE–), el sujeto pasivo en España del impuesto especial que se devengaría con ocasión de la recepción del vino por parte de la empresa «INMUEBLES, SA» (arts. 4.28 y 8.3 de la LIE).
- O el vino en cuestión debería ser recibido en España no directamente por la empresa «INMUEBLES, SA» sino por cuenta de esta empresa:
 - En la fábrica o depósito fiscal de que fuese titular un depositario autorizado o en el depósito de recepción de un destinatario registrado, en el supuesto de que el vino se expidiese desde Portugal en régimen suspensivo.
 - Por un receptor autorizado, en el supuesto de que el vino ya hubiese sido puesto a consumo en Portugal.

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

- **Incidencia que tienen las circunstancias personales de todos los miembros de la familia a efectos del IRPF.**
- **Calificación de cada uno de los conceptos y tipos de renta obtenidos por los distintos contribuyentes, compensaciones que, en su caso, resulten aplicables y base imponible en la que deben integrarse.**
- **Identificación de las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, resulten de aplicación; las reducciones y/o deducciones que pudieran practicarse y condiciones**

que deben cumplirse; así como, en aquellos casos en que el importe excediera de las cantidades fijadas, posibilidad de trasladar su saldo a ejercicios futuros.

En el marco de la tributación individual deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

- Los artículos 56 y siguientes de la LIRPF regulan la aplicación del mínimo personal y familiar. Así, conforme al artículo 57, el mínimo personal de don Martín y doña Belén es de 5.151 euros para cada uno de ellos.
- Respecto al mínimo por descendientes debe tenerse en cuenta la existencia de un hijo adoptado e inscrito en el Registro Civil, que da derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por importe de 1.836 euros. Esta cifra debe incrementarse en 2.244 euros puesto que no han transcurrido tres años desde la inscripción de la adopción conforme al artículo 58 de la ley. El importe de este mínimo debe prorratearse entre don Martín y doña Belén, conforme al artículo 61 de la LIRPF.

Además, conforme al artículo 81, doña Belén podrá aplicar la deducción por maternidad (1.200 €) siempre que realice una actividad por cuenta propia o ajena. Esta deducción se aplica en la cuota del impuesto sin perjuicio de la posibilidad, a instancia del obligado tributario, de solicitar el pago anticipado de la misma. En este último caso no podrá deducir su importe de la cuota diferencial del IRPF.

- Por lo que respecta a la madre de doña Belén, se trata de un ascendiente con discapacidad que generará derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes siempre que tenga rentas, excluidas las exentas, inferiores a 8.000 euros. Dado que estamos analizando el caso de la tributación individual, únicamente doña Belén podría aplicar este mínimo por ascendientes. En el periodo impositivo doña Rosa ha obtenido las siguientes rentas:

- 7.000 euros de la pensión de viudedad, sujeta y no exenta.
- 700 euros correspondientes a la ganancia de capital por la transmisión de sus participaciones, que estará sujeta y no exenta, integrándose en la renta del ahorro conforme al artículo 46 de la LIRPF. Además, esta ganancia patrimonial está sujeta a retención conforme al artículo 75.1 del Reglamento del IRPF (RIRPF) siendo el tipo aplicable el 19 por 100.
- 5.000 euros por prestaciones públicas en concepto de ayuda de dependencia, que estará exenta conforme a lo señalado en el artículo 7 de la ley.

En consecuencia, procede la aplicación del mínimo por ascendientes por importe de 918 euros. Adicionalmente, doña Rosa genera derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad (2.316 €), conforme a lo dispuesto en el artículo 60. Por último, cabe señalar que doña Rosa no estaría obligada a presentar autoliquidación del impuesto ya que, conforme al artículo 96, no obtiene rendimientos del trabajo superiores a 22.000 euros ni tampoco ganancias patrimoniales sujetas a retención superiores a 1.600 euros.

Al existir vínculo matrimonial, don Martín y doña Belén podrían optar por la modalidad de tributación conjunta prevista en el artículo 82 y siguientes de la ley. En este caso, la unidad familiar

estaría integrada por los cónyuges y el hijo y, respecto a lo señalado anteriormente para la tributación individual, debe matizarse:

- El mínimo personal sería de 5.151 euros conjuntamente para ambos contribuyentes (art. 84.2.2.º).
- Conforme al artículo 84, la base imponible se reducirá en 3.400 euros sin que por ello pueda resultar negativa.

Respecto a la calificación y tributación de las rentas percibidas podemos distinguir:

Don Martín:

- Las retribuciones percibidas de «RECOGE, SA» (80.000 €) constituyen rendimientos íntegros del trabajo de acuerdo con el artículo 17 de la ley, dando derecho a la reducción del rendimiento neto en 2.652 euros conforme al artículo 20 de la ley.
- Las dietas percibidas por su trabajo en la sede de Portugal podrían beneficiarse de la exención prevista en el artículo 9 del RIRPF siempre que el desglose de las mismas cumpla los requisitos previstos en el propio precepto.
- Los dividendos por 1.800 euros son rendimientos del capital mobiliario conforme al artículo 25 de la ley, de los cuales 1.500 euros estarán exentos conforme al artículo 7. La existencia del supuesto de exención no obsta para practicar la debida retención sobre el importe íntegro del dividendo al tipo del 19 por 100 (art. 101 de la ley).
- La recepción de las acciones liberadas no genera rendimientos en el IRPF conforme al artículo 37, sino que afectará al valor de adquisición de la cartera, de manera que el valor de adquisición tanto de estas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos. Además, las acciones liberadas tendrán la misma antigüedad que la que tuvieran las acciones de las que proceden.

Doña Belén:

- Los dividendos por importe de 400 euros no tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 7 de la ley, ya que los mismos se derivan de acciones que se adquirieron y posteriormente transmitieron en un plazo de dos meses tomando como referencia la fecha del acuerdo.
- La actividad de alquiler de inmuebles no puede calificarse como actividad económica ya que carece, para su gestión, de persona contratada y local dedicado exclusivamente a la actividad (art. 27). En consecuencia, los rendimientos deben calificarse como rendimientos del capital inmobiliario (arts. 22 y ss). De acuerdo con estos preceptos, la contraprestación recibida por los alquileres debe computarse como rendimientos íntegros, los cuales podrán minorarse, para obtener los rendimientos netos, en la cuantía de los gastos necesarios para

la obtención de los rendimientos, en particular, los tributos y los gastos de comunidad. Respecto a los gastos por reparaciones, el importe deducible no podrá exceder, para cada inmueble, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos (el exceso podrá deducirse en los cuatro años siguientes con el mismo límite). Finalmente, podrá deducirse para calcular los rendimientos netos el importe de la amortización, siempre que represente una depreciación efectiva del elemento, entendiéndose que se cumple este requisito si no se supera el 3 por 100 sobre el mayor de: valor de adquisición o valor catastral excluido el suelo.

El arrendamiento de la vivienda presenta un matiz adicional, toda vez que el artículo 24 prevé una reducción del 100 por 100 para la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda al marido, ya que la mujer no obtiene rentas superiores al IPREM. En el caso del marido es necesario asumir, además, que las rentas que obtiene son procedentes del trabajo o de actividades económicas, tal y como exige el propio precepto.

La parte del rendimiento correspondiente a la mujer podrá beneficiarse de una reducción del 60 por 100.

Finalmente, la vivienda que actualmente constituye su vivienda habitual se adquirió con el importe de la venta de la vivienda anterior, beneficiándose de la exención por reinversión del artículo 38. Esta circunstancia debe tenerse presente a la hora de aplicar la deducción por adquisición de vivienda prevista en el artículo 68.1 de la LIRPF, puesto que la base de deducción debe minorarse en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplicó la exención por reinversión, sin que pueda practicarse la deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Si el obligado tributario no estuviera sujeto a la limitación señalada, podría deducirse el 15 por 100 (con carácter general) sobre la base máxima de deducción (9.015 €) toda vez que los gastos incurridos en el ejercicio han ascendido a 15.000 euros.

Adicionalmente, el artículo 68.1.4.º da derecho a aplicar una deducción adicional por la rehabilitación de la vivienda para adaptarla a doña Rosa. La base máxima de la deducción, independientemente de la prevista en el apartado 1, asciende a 12.020 euros mientras que el porcentaje aplicable será del 20 por 100.

PARTE 7.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Primero. Valore si la entidad puede solicitar la inscripción en el registro de devolución mensual del IVA, cómo debería hacerlo y en qué plazos. Indique, asimismo, cuáles son las consecuencias relativas al cumplimiento de obligaciones formales de presentación de declaraciones y autoliquidaciones que supondría la inscripción en el registro de devolución mensual.

El artículo 116 de la LIVA establece que los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

En estos casos, el periodo de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Por su parte, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, regula en su artículo 30 los requisitos para solicitar las devoluciones al término de cada periodo mensual de liquidación, señalando que, para poder ejercitar el derecho a la devolución establecido en los artículos 116 y 163 nonies de la ley del impuesto, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual regulado en ese artículo.

Serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el ministro de Economía y Hacienda.
- b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 del RGGI, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podría dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGGI, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la ley del impuesto, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja deberán ser presentadas a la Administración tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 nonies.Dos de la ley del impuesto.

Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.

No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas.

En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el periodo de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la ley del impuesto en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro deberá presentar la solicitud conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que esta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente. En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el periodo de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo, sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si, transcurridos tres meses desde su presentación, no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente.

El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos anteriormente o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración tributaria serán causas suficientes para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración tributaria de dicho registro.

La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del periodo de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.

La exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos

que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos. En el supuesto de un grupo que aplique el régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la ley del impuesto, la solicitud de baja voluntaria se presentará por la entidad dominante en el plazo y con los efectos establecidos por el artículo 61 bis.5 de este reglamento.

No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja en el registro cuando dejen de cumplir el requisito a que se refiere la letra d) del apartado 3 de este artículo. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.

No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo año natural para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

Las solicitudes de devolución consignadas en declaraciones-liquidaciones que correspondan a periodos de liquidación distintos del último del año natural, presentadas por sujetos pasivos no inscritos en el registro de devolución mensual, no iniciarán el procedimiento de devolución a que se refiere este artículo.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.

Asimismo, deberán presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del impuesto a que hace referencia el artículo 36 del RGGI, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La inscripción en el registro de devolución mensual resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la ley del impuesto, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante.

La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

El registro de devolución mensual se gestionará por la AEAT, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

Segundo. Suponiendo que es cierto el error señalado por don Luis, valore la actuación de la Administración, de la entidad y de don Luis.

Estamos ante un supuesto en el que resulta plenamente aplicable lo previsto en el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece en su párrafo segundo que los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos, en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley (como lo es el dato incluido por el comprador en su declaración anual de operaciones con terceros), que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados (en nuestro caso, don Luis) se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

Consecuentemente, la Administración, aportado el justificante bancario por parte de don Luis, suponiendo que es cierto el error por él señalado, deberá dirigirse a la entidad «INMUEBLES, SA» para que ratifique y aporte la correspondiente prueba documental del pago por importe no de 50.000 euros, sino de 60.000 euros, que ha incluido en su modelo 347, de forma tal que si la Administración no realizase tal actuación, la posible liquidación que pudiera practicar a don Luis, basándose en el dato declarado e imputado por un tercero, sería anulable por falta de justificación.

La entidad «INMUEBLES, SA» podría haber presentado una declaración sustitutiva, de acuerdo con el artículo 122.3 de la LGT.

Tercero. Indique cuál es el órgano competente para resolver la solicitud de rectificación de autoliquidación y si la resolución de la misma es correcta.

En primer lugar, podemos señalar la procedencia de la actuación de doña Alicia, solicitando la devolución del ingreso indebido mediante la rectificación de la autoliquidación de otro obligado tributario, pues así está previsto en el artículo 129 del RGGI, que recoge las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas. Así, según dicho precepto, cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la LGT, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

Asimismo, como se trata de cuotas indebidamente repercutidas por el IVA, el obligado tributario que efectuó la repercusión, «INMUEBLES, SA», hubiera podido optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.Cinco de la LIVA.

Cuando, como sucede en nuestro supuesto, la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente cuotas repercutidas, se aplicarán las siguientes especialidades:

- a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que, según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.
- b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión hayan sido comunicadas fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada, a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento, el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

- c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 del RGGI, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

- d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó la repercusión, que deberá comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

- e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.
- f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el obligado que realizó la repercusión, aquella no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza.

Por último, señalaremos que entendemos que no es correcta la resolución de la solicitud de rectificación de autoliquidación, fundamentada en que se incumple el requisito de realidad del

ingreso exigido por el artículo 127 a) del RGGI. Al respecto, el TEAC tiene sentada la doctrina de que la especial mecánica liquidatoria del IVA ha llevado a que, en las normas reguladoras de la devolución de ingresos indebidos, se establezcan disposiciones específicas en relación con devoluciones correspondientes a cuotas indebidamente soportadas por los destinatarios de las operaciones. De los preceptos reguladores de esta materia –arts. 14 del RD 520/2005 y 129 del RD 1065/2007–, queda claro que el ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas se acredita, o se considera que se ha producido, cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. Resulta, por tanto, independiente el derecho a la devolución a favor del destinatario de la operación (es quien ostenta el derecho a obtener la devolución, además de estar legitimado para solicitarla) del resultado de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo repercutidor, encontrándonos ante un precepto que recoge una regla especial respecto de la general recogida en el artículo 17.2 a) del Real Decreto 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). Si la acreditación de que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas se realiza a través de su declaración en la autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de la misma (a ingresar, a compensar o a devolver), no procede vincular el derecho del destinatario a la devolución al hecho de que, en el caso de resultar positiva la autoliquidación del sujeto pasivo que repercutió, se haya ingresado efectivamente el importe. Lo trascendente o esencial es la declaración de estas por el sujeto pasivo que efectúa la repercusión en sus autoliquidaciones.

Así se recoge, entre otras, en la Resolución de 27 de abril de 2010, RG 4616/2009 (NFJ039344).

El mismo TEAC, en Resolución posterior, de 24 de mayo de 2012, RG 1183/2010 (NFJ047466), ha añadido que la exigencia del requisito consistente en el ingreso de la cuota repercutida, entendiéndose ingresada cuando haya sido consignada en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión, con independencia del resultado de dicha autoliquidación, encuentra su fundamento en que si dicha cuota no se ha consignado en la autoliquidación presentada por quien efectuó la repercusión ante la Administración tributaria, esta no debe asumir ninguna responsabilidad acerca de la misma. El ingreso de la cuota devengada constituye la obligación tributaria principal derivada de la relación jurídico-tributaria que se establece entre el obligado a repercutir y la Administración tributaria.

Ahora bien, de dicha relación jurídica quedan excluidas terceras personas, incluido el obligado a soportar la repercusión, que, por imperativo legal, no puede acceder a la información que se requiere para acreditar la concurrencia de este requisito, pues, según el artículo 34.1 i) de la LGT, constituye uno de los derechos de los obligados tributarios (el obligado a repercutir en este caso) el «carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria..., sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros». Solo la Administración tributaria dispone de los medios necesarios para acreditar la concurrencia o no de dicho requisito, y, en su ausencia, las consecuencias negativas no pueden recaer sobre el solicitante. Debe ser la Administración, en consecuencia, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que acredite que la concurrencia de este requisito no se ha cumplido para fundar en este motivo la denegación al repercutido de la devolución de dichas cuotas.

PARTE 8.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

La resolución de la presente parte se realizará conforme a lo dispuesto en la LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre y al Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Primero. En primer lugar, la presentación de la autoliquidación mensual de IVA correspondiente al mes de marzo se presentó en plazo, por lo que no le es aplicable ningún recargo de extemporaneidad. Además, como la misma se presentó sin ingreso, entró en periodo ejecutivo el día 21 de abril de 2011.

La solicitud de aplazamiento del 4 de mayo de 2011 se presentó, por tanto, en periodo ejecutivo, por lo que conforme al artículo 65 de la LGT: «Las solicitudes en periodo ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento».

Es por ello que la notificación por parte de la AEAT el 22 de mayo de 2011 de la providencia de apremio debe considerarse correcta toda vez que el procedimiento de apremio nunca estuvo suspendido y teniendo en cuenta que la misma se hizo en el domicilio fiscal de «INMUEBLES, SA» (art. 110 de la LGT).

Recurso de reposición:

1. Plazo de interposición

El recurso de reposición encuentra su regulación en el artículo 223 de la LGT estableciendo:

«El plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del periodo voluntario de pago.»

Según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 223 de la LGT, el recurso de reposición debe interponerse en el plazo de un mes «contado a partir del día siguiente al de la notificación» del acto que se impugna, por lo que se hace necesario determinar cómo ha de computarse este plazo.

Para determinar cómo ha de computarse este plazo de un mes, debemos señalar el criterio vinculante para toda la Administración tributaria establecido por el TEAC en numerosas resoluciones; baste citar, por todas, la Resolución de 17 de diciembre de 2008 (NFJ031557), según la cual:

«Según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 223 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el recurso de reposición debe interponerse en el plazo de un mes "contado a partir del día siguiente al de la notificación" del acto que se impugna, por lo que se hace necesario determinar cómo ha de computarse este plazo. Para ello basta acudir a la doctrina jurisprudencial, pudiendo reseñarse, entre las numerosas sentencias del Tribunal Supremo, las de 18 de diciembre de 2002, 2 de diciembre de 2003 y 28 de abril de 2004. En las mismas se interpreta y aplica el artículo 5 del Código Civil y el artículo 48.2 y 4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que viene a trasladar al ámbito administrativo la norma relativa al cómputo de plazos, indicando el más alto tribunal que "... cuando se trata de plazos de meses, como sucede en el caso de interposición del recurso, el cómputo ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, de 'fecha a fecha', para lo cual se inicia al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate, dado el carácter de orden público procesal que reviste la exigencia del cumplimiento de los plazos, en aplicación del principio de seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución", "... la norma de excluir el primer día se configura como regla que solamente puede aplicarse al plazo señalado por días. Así lo confirma el texto del mencionado artículo 5, mientras que en los plazos señalados por meses, estos se computan de 'fecha a fecha', frase que no puede tener otro significado sino el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación o publicación". Este criterio sería luego acogido por el artículo 48.3 y 4, párrafo segundo de la Ley 30/1992, como el propio tribunal reconoce, matizándose en dicho precepto además que "si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes". En el presente caso, el acuerdo de derivación de responsabilidad fue notificado el 15 de enero de 2007, según consta en el expediente administrativo, y el plazo para presentar el recurso de reposición finalizó el 15 de febrero del mismo año, por lo que el recurso de reposición interpuesto por escrito presentado el día 16 de febrero de 2007 era extemporáneo».

En el supuesto aquí analizado, el plazo de interposición del recurso concluye el 22 de junio, y por lo tanto el recurso se ha presentado fuera de plazo, siendo a tal efecto extemporánea su presentación, por lo que se declarará inadmisibile.

Admisibilidad del recurso de reposición:

Contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición (art. 167.3 de la LGT):

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.**
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

No obstante al tratarse de un recurso extemporáneo no procede la admisión del mismo y por lo tanto no debe valorarse el fondo de la cuestión.

2. Suspensión del acto impugnado

El artículo 25 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión, establece que:

«1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.»

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.»

Toda vez que el recurso se ha considera extemporáneo no cabe la suspensión del acto por vía de recurso.

Segundo. La compensación de las deudas tributarias se regula en la LGT en los artículos 71 a 73 y en el Reglamento General de Recaudación artículos 55 a 59. Así como los artículos 1.195 y siguientes del Código Civil.

Así el **artículo 1.195** del citado código dispone:

«Tendrá lugar la compensación cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.»

En relación con las condiciones que han de cumplirse, el **artículo 1.196** del Código Civil establece:

«Para que proceda la compensación, es preciso:

Que cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro.

Que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o, siendo fungibles las cosas debidas, sean de la misma especie y también de la misma calidad, si esta se hubiese designado.

Que las dos deudas estén vencidas.

Que sean líquidas y exigibles.

Que sobre ninguna de ellas haya retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor.»

En este sentido la Ley 58/2003, General Tributaria, y el Reglamento 939/2005, General de Recaudación, regulan la compensación en los siguientes términos:

Respecto a la naturaleza de los créditos a compensar

De conformidad con el artículo 55 del Reglamento General de Recaudación:

«Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo.»

Respecto al momento de solicitud de la compensación

En el supuesto planteado se solicita la compensación en periodo voluntario de pago, produciéndose los siguientes efectos conforme al artículo 72 de la LGT:

«La presentación de una solicitud de compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.»

Por lo que se habrá procedido a suspender el procedimiento de apremio.

En relación con el momento en que se entiende realizada la compensación

El artículo 72.3 de la LGT establece que:

«La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.»

En relación con el supuesto concreto planteado debemos distinguir, pues, entre las deudas de naturaleza estatal y las deudas de naturaleza local de carácter no tributario:

DEUDA POR IVA DICIEMBRE 2010

Pues bien, en relación con el crédito por **IVA diciembre 2010**, el mismo se encuentra reconocido al **17 de junio de 2011**, por lo que la compensación se debe entender producida en esa fecha. Por otra parte, el vencimiento de la deuda por IVA junio 2011 fue el 20 de julio del citado año y dado que la deuda se entiende extinguida por compensación el día 17 de julio (en periodo voluntario) no se devengan intereses de demora a favor de la AEAT.

Tampoco a favor del contribuyente, dado que el plazo para liquidar intereses comenzaba el día 30 de julio.

CRÉDITO NO TRIBUTARIO CON EL AYUNTAMIENTO

Respecto al crédito del ayuntamiento, no se puede proceder a la compensación dado que no se da la identidad entre deudor y acreedor al ser el ente deudor un ente local y no la propia AEAT la entidad deudora, siendo además el crédito de naturaleza no tributaria.

Por lo que debería haberse procedido al archivo de la solicitud de compensación y al inicio del periodo ejecutivo desde el día 21 de julio de 2011, por la parte no compensable, es decir, 600.000 euros.

La AEAT podrá en su caso proceder al embargo de dicho crédito con el ayuntamiento sin que en ningún caso sea posible la compensación.

PAGO DE LA DIFERENCIA

El pago por la diferencia (28.510,26 €) no produce la exigencia de intereses de demora, al abonarse en el plazo previsto en el artículo 62.2 de la LGT, ni recargos. Debe considerarse un pago a cuenta de la deuda total pendientes, que asciende a 600.000 euros más el recargo del periodo ejecutivo que corresponda conforme al artículo 28 de la LGT.

En conclusión, se procederá a la compensación parcial de la deuda por importe de 647.142,24 euros, y se debió iniciar el periodo ejecutivo por los 600.000 euros, pendientes, debiéndose notificar la providencia de apremio a «INMUEBLES, SA».

Tercero. De conformidad con el **artículo 42** del Real Decreto 929/2005, de 29 de julio, General de Recaudación, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

- «a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.
- b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.
- e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.
- g) Lugar, fecha y firma del solicitante.»

Por lo tanto la solicitud de «INMUEBLES, SA» cumple los apartados: a), b) y d) faltando los elementos c) y f), que deberán ser subsanados por el contribuyente.

Además, de conformidad con en el **artículo 46, en sus apartados 3, 4 y 5** del Reglamento General de Recaudación, debería haber aportado:

«3. (...)

- a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.
- b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.
- c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.
- d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.
- e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo periodo de tiempo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo.

4. Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a que se refiere el apartado 3 b), c) y d), la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.
- c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

5. Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3 b), c) y d), la siguiente documentación:

- a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.
- b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.
- c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.
- d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.»

Dado que la solicitud no cumple estos requisitos conforme al artículo 46.3 del Reglamento General de Recaudación, se deben solicitar por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento; se requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

Falta por lo tanto aportar documentación relativa a la solicitud y, por tanto, deben requerirse:

- Causas que motivan la solicitud del fraccionamiento.
- Orden de domiciliación bancaria y código cuenta cliente.

Además de todos los elementos citados por el artículo 46.3 del Reglamento General de Recaudación.