

PROPUESTA DE SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL PARA LA OPOSICIÓN DE INSPECCIÓN DE HACIENDA DEL ESTADO

JOSÉ RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Extracto:

ESTE «supuesto práctico profesional» está especialmente pensado para ayudar en la preparación del tercer ejercicio de la oposición de Inspectores de Hacienda del Estado. El «supuesto» contiene siete partes en las que se plantean cuestiones de diversa índole a resolver por el alumno, cuestiones tanto de carácter procedimental como de carácter material. En él se analizan diversos aspectos de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, así como de las principales figuras tributarias que configuran el sistema tributario estatal.

Además, en la solución del supuesto se aprovecha para comentar alguna de las más recientes novedades introducidas en nuestro ordenamiento jurídico tributario por normas de reciente publicación en el BOE como la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011 o el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

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

PRACTICAL TRAINING COURSE PROPOSAL FOR THE OPPOSITION OF THE TREASURY OF THE STATE INSPECTION

JOSÉ RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Abstract:

THIS «professional case-study» is specially designed to assist in the preparation of the third year of opposition from State Tax Inspectorate.

First at all, thihe «course» consists of seven parts that are questions of various kinds to be solved by the student, issues of both a procedural and substantive in nature.

Also, it discusses various aspects of the various procedures for application of taxes, as well as the main taxes that make up the state tax system.

In addition, the solution of course is used to discuss some of the latest innovations in our tax law by rules recently published in the BOE as the Law of the State Budget for 2011 and the Royal Decree-Law 13/2010, 3 December, actions in the fiscal, labor and liberalization to encourage investment and job creation.

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

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

Este «supuesto práctico profesional» consta de siete partes, cada una de ellas con su propio enunciado, si bien en alguna de ellas se describen hechos que pueden tener incidencia en alguna de las otras partes. A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes se deberá contestar a cada una de las cuestiones que se plantean para cada una de las partes del enunciado.

Las partes en las que se divide el enunciado son:

- **Parte 1.ª:** Aspectos jurídicos civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no contemplados en las otras partes de este informe.
- **Parte 2.ª:** Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Parte 6.ª:** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 7.ª:** Aspectos relacionados con el procedimiento de recaudación.

2. NOTAS

La normativa a aplicar para la resolución de este «supuesto práctico profesional» será la que se encontraba en vigor a 31 de diciembre de 2010. No obstante, en aquellos casos en los que la normativa aplicable haya podido haber sufrido alguna modificación con efectos a partir de 1 de enero de 2011 el opositor hará mención a tales modificaciones.

3. ENUNCIADO

«INMOCASA, SA» es una sociedad cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria de edificaciones, aunque también realiza otro tipo de actividades económicas como la explotación de varios concesionarios de vehículos de una prestigiosa marca.

Se conoce que el volumen de operaciones de «INMOCASA, SA», durante el ejercicio 2009 fue superior a 6.010.121,04 euros. En 2010, sin embargo, el volumen de operaciones ha sido inferior a dicha cifra. En 2011 se espera que este alcance los 9 millones de euros. Además, se conoce que durante 2007 y 2008 el volumen de operaciones fue inferior a 6.010.121,04 euros.

La sociedad está matriculada en el epígrafe 833 del Impuesto sobre Actividades Económicas (Promoción Inmobiliaria, que comprende tanto la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., *de terrenos*, todo ello con el fin de venderlos como la compra o venta *de edificaciones* totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas).

Además, está matriculada en los epígrafes 654 (Comercio al por menor de vehículos terrestres) y 854 (Alquiler de vehículos sin conductor).

Por si resultara necesario para la solución de alguna de las partes de este «supuesto práctico profesional» se conoce que en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas los códigos de estas actividades son los siguientes:

- 682. Alquiler bienes inmobiliarios por cuenta propia.
- 681. Compraventa de bienes inmobiliarios.
- 412. Construcción de edificaciones.
- 451. Venta de vehículos de motor.
- 452. Mantenimiento y reparación de vehículos de motor.
- 771. Alquiler de vehículos sin conductor.

Su domicilio social se encuentra en Valencia.

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

A) Don Eusebio Rodríguez y sus hijos Ramiro y Pelayo son propietarios del 33 por 100, respectivamente, de las acciones de «INMOCASA, SA». El 1 por 100 restante pertenece a su mujer, doña Amparo García. Don Eusebio forma junto con sus hijos el Consejo de Administración de la entidad, habiendo sido este designado como Consejero Delegado de la sociedad en la última junta general de accionistas.

Los socios de «INMOCASA, SA», ante las negras expectativas que ofrece el mercado inmobiliario español, deciden explorar otras posibles líneas de negocio. Recientemente, les han hablado de la posibilidad de introducirse en el mercado farmacéutico, en concreto, en la explotación de ofi-

cinas de farmacia. De hecho, ha llegado a oídos de uno de los socios la noticia de que hay tres oficinas de farmacia en la ciudad de Valencia cuyos titulares están a punto de jubilarse y verían con muy buenos ojos la posibilidad de transmitir el negocio a cambio de una jugosa cantidad de dinero. No obstante, la legislación farmacéutica impide a una persona jurídica ser titular de una licencia de farmacia, posibilidad que se reserva a las personas físicas que, además, sean titulados superiores en farmacia. A pesar de ello, su asesor legal ha ideado la forma de salvar ese pequeño escollo. Así, siguiendo sus consejos celebra tres contratos con tres jóvenes licenciados en la facultad de farmacia de Valencia, todos ellos con muy pocos años de experiencia laboral. En virtud de dichos contratos, quienes aparecen ante terceros (en particular, ante el Colegio de Farmacéuticos) como adquirentes de la licencia de farmacia son los jóvenes farmacéuticos, y el nombre de «INMOCASA, SA» no aparece por ningún lado. Son aquellos los que solicitan la autorización del traspaso de la licencia al órgano administrativo competente y quienes formalmente aparecen como titulares de esta y, por ende, del negocio. Los contratos se documentan mediante los correspondientes contratos privados, ni siquiera se elevan a escritura pública. «INMOCASA, SA» se compromete a aportar el 99 por 100 del capital necesario para cerrar las adquisiciones y los jóvenes farmacéuticos el 1 por 100 restante. En cada uno de ellos se configura a «INMOCASA, SA» como socio partícipe, y a cada uno de los farmacéuticos como socios gestores. En el contrato se añade una serie de cláusulas que regulan hasta el último detalle la relación jurídica derivada del mismo. Como nota característica de los contratos celebrados debe destacarse que el socio gestor queda sometido a las instrucciones del socio partícipe prácticamente para todas las decisiones importantes.

Por otro lado, «INMOCASA, SA» (socio partícipe) participará en los resultados prósperos o adversos del negocio en el mismo porcentaje en que participa en el capital, es decir, 99 por 100. El 1 por 100 restante se atribuye al socio gestor a quien, además, se le asigna una cantidad mensual de 1.800 euros.

1. ¿Quién ostenta la facultad de representación de la sociedad frente a terceros? ¿En qué documento se recoge el régimen de representación de la sociedad? ¿Es esta regla aplicable a todas las sociedades de capital?
2. ¿Qué tipo de contrato han celebrado «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos? Describe la naturaleza jurídica de este tipo de contratos.
3. ¿Con qué tipo de negocio jurídico anómalo se puede identificar el contrato de cuentas en participación celebrado entre «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos?
4. ¿Cuáles serían las consecuencias en el ámbito tributario?

B) Tal y como se señala en la Parte 4.^a de este «supuesto práctico profesional», Pelayo, uno de los socios de «INMOCASA, SA», realiza una aportación a un patrimonio protegido. Describa el régimen jurídico-civil de este instituto jurídico.

C) En la parte 5.^a de este «supuesto práctico profesional» se indica que los socios de «INMOCASA, SA» son a su vez socios de una Sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV). Desarrolle brevemente el régimen jurídico de estas entidades.

Parte 2.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos

«INMOCASA, SA» está siendo objeto de un procedimiento inspector que se inició mediante comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de fecha 2 de noviembre de 2009 y notificada el 7 del mismo mes y año. Las actuaciones tienen por objeto la comprobación de la correcta tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de una obra de rehabilitación de una edificación situada en una céntrica calle de la ciudad de Valencia. La comprobación se extendía a la comprobación de los 4 trimestres de 2008 y a los 3 primeros trimestres de 2009.

En la comunicación de inicio se fija como fecha prevista para la primera comparecencia el día 19 de noviembre. En dicha comparecencia el obligado tributario debía aportar los libros registros exigidos por la normativa tributaria, las facturas y demás documentos necesarios para verificar el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 20.Uno.22. Por último, también se le requería la aportación de las escrituras públicas de compraventa por las que se adquirieron los edificios a rehabilitar.

El 22 de noviembre tiene entrada en el Registro de la Administración de Guillém de Castro de Valencia un escrito por el que el Consejero Delegado de «INMOCASA, SA» solicita la ampliación del alcance de la comprobación y la extensión de la misma al Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009.

El día 15 de diciembre comparece el asesor fiscal de «INMOCASA, SA» y solicita un aplazamiento para aportar la documentación requerida en la comunicación de inicio por la Inspección. No aporta documento de representación alguno que acredite su condición de representante de la entidad.

El día 15 de enero comparece, de nuevo, el mismo asesor fiscal y aporta toda la documentación requerida. Además aporta el documento de representación debidamente firmado por el representante de la «INMOCASA, SA».

El día 29 de julio se persona en la sede de la sociedad el actuario encargado de la comprobación de «INMOCASA, SA», al objeto de recabar determinada documentación que considera necesaria para la comprobación de la correcta declaración de los hechos imposables comprobados. En ese momento tan solo se encuentran el gerente de la empresa y dos administrativas. El gerente, al no conseguir ponerse en contacto con los administradores de la sociedad, niega inicialmente la entrada en el domicilio a los funcionarios de la Inspección. Sin embargo, tras mostrarle el inspector actuario la autorización del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), consiente la entrada tanto de este como de los dos informáticos que le acompañan. Una vez dentro del local el inspector solicita la documentación contable de la actividad, documentación que le es entregada por el gerente. Además, los informáticos de la AEAT proceden a analizar los ordenadores de la empresa en busca de información que pudiera resultar de utilidad para la comprobación. En uno de ellos encuentran una serie de carpetas en las que se estaría guardando información de las cantidades cobradas en «B» por la venta de los pisos resultantes de la obra de rehabilitación ejecutada. Asimismo, acceden a la documentación contable. A continuación, proceden a realizar copia de todo ello en los soportes digitales correspondientes (DVD). De todo ello se extiende la correspondiente diligencia que es firmada tanto por el Inspector actuario como por el gerente de la empresa.

El día 3 de agosto comparece en las oficinas de la Inspección el asesor de «INMOCASA, SA» para manifestar su queja con el proceder de la Inspección. Además, anuncia la presentación de un recurso extraordinario para la protección de los derechos fundamentales de la persona previsto en los artículos 114 y siguientes de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por entender vulnerado el derecho a la intimidad de «INMOCASA, SA».

En esa misma comparecencia solicita un pronunciamiento del órgano competente en relación con la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones iniciadas el 7 de noviembre de 2009.

No es hasta el 5 de septiembre de 2010 cuando «INMOCASA, SA» recibe la notificación de la ampliación del alcance de las actuaciones. En la resolución notificada al obligado tributario se comunica la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras pasando estas a tener alcance general si bien tan solo en relación con el IVA correspondiente a los trimestres y años siguientes:

- 1T a 4T de 2008.
- 1T a 3T de 2009.

El día 6 de septiembre el inspector actuario eleva un informe al órgano competente solicitando la ampliación de la duración del procedimiento inspector. El único motivo por el que solicita la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento es la tardía decisión adoptada por el órgano competente en relación con la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras.

Finalmente, se remite al asesor de «INMOCASA, SA» una comunicación solicitando su comparecencia para el día 10 de octubre al objeto de proceder a la firma de las actas.

El asesor se presenta en la fecha indicada en las oficinas de la Inspección y ante la propuesta de regularización que le va a efectuar la Inspección decide manifestar su total disconformidad con la misma.

El día 25 de octubre el asesor presenta un escrito de alegaciones ante el Inspector-Jefe con el que pretende desacreditar la propuesta de regularización contenida en el acta.

El día 3 de diciembre se dicta acuerdo de liquidación por el que se confirma la propuesta en todos sus términos siendo notificada esta el día 10 de diciembre.

1. ¿Qué alcance tienen las actuaciones inspectoras iniciadas mediante la notificación de la comunicación de inicio de fecha 7 de noviembre? ¿Cuáles son los efectos de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector?
2. ¿De qué plazo dispone la Inspección para contestar a la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras? ¿Cuál es la consecuencia de la falta de contestación en plazo? ¿Qué órgano debe resolver la petición?

3. ¿Es posible solicitar una ampliación de los plazos para atender una solicitud de comparecencia formulada por la Administración? En caso de responder afirmativamente, ¿está obligada la Administración a resolver esta solicitud?
4. ¿Cómo debe acreditarse la representación en un procedimiento inspector?
5. ¿Es correcta la personación de la Inspección en la sede de «INMOCASA, SA»?
6. ¿En qué lugar puede analizarse la documentación contable de «INMOCASA, SA»?
7. ¿Se ha cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector?
En caso de no haberse cumplido ese plazo, ¿cuál es la consecuencia de dicho incumplimiento?
8. Si existe alguna otra incidencia en la tramitación del procedimiento inspector indíquelo.

Parte 3.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

«INMOCASA, SA» presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente al ejercicio 2008 declarando una base imponible positiva de 675.000 euros. No obstante, al iniciarse dicho periodo impositivo disponía de unas bases imponibles negativas pendientes de compensación procedentes de los periodos y por los importes que a continuación se indican:

Año generación base imponible negativa	Importe pendiente de aplicación en ejercicios futuros
2004	125.000
2003	75.000
2002	135.000
2001	115.000

En consecuencia, aplica a este ejercicio todas las bases imponibles negativas pendientes de compensación sin que quede saldo alguno pendiente de compensación en ejercicios futuros.

Sin embargo, debido a un error cometido en la confección de la declaración por el becario del despacho que se ocupa de todos los asuntos fiscales de «INMOCASA, SA», en la declaración presentada por el ejercicio 2009 se arrastran los mismos saldos a compensar que se habían declarado al inicio del año 2008.

Nota: La base imponible se determina corrigiendo el resultado contable (2.000.000 de €) en el importe de los ajustes –positivos o negativos– que resulten por aplicación de las disposiciones de la LIS. A la base imponible positiva de 675.000 euros se llega tras realizar diversos ajustes. Estos proceden (al menos en parte) de todas o algunas de las operaciones descritas a continuación:

- El 3 de marzo de 2009 vendió a la entidad pública empresarial «CIEGSA» dos pisos en la Avenida Marqués de Sotelo que constituyen desde entonces la sede de esta empresa pública.

En el contrato de compraventa «CIEGSA» se obligaba a pagar el precio pactado (2.000.000 de €) en dos pagos iguales, uno a los seis meses (el 3 de septiembre de 2009), y otro al año de la firma del contrato (3 de marzo de 2010). A 31 de diciembre de 2010 todavía no había cobrado ninguno de los plazos pactados. «INMOCASA, SA» ha instado mediante la notificación del correspondiente requerimiento notarial el pago de la deuda pendiente.

- Ha adquirido mediante la firma de dos contratos de *leasing* dos vehículos AUDI Q7 para el uso personal de Ramiro y Pelayo quienes los utilizan tanto para sus desplazamientos desde sus residencias a la sede de la empresa como fuera del horario de trabajo. El valor al contado de los vehículos asciende a 62.000 euros la unidad. El coeficiente máximo de amortización según la tabla de amortización oficialmente aprobada es del 16 por 100 con un periodo máximo de amortización de 14 años. El importe de las cuotas satisfechas a lo largo del periodo impositivo asciende a 26.400 euros de los cuales 21.120 euros corresponden a la recuperación del coste del bien y el resto a la carga financiera. Se cumplen las condiciones exigidas por el artículo 115 del TRLIS para que la operación pueda ser calificada como arrendamiento financiero.
- Tal y como se expone en la Parte 4.^a de este «supuesto práctico profesional» la sociedad ha regalado a la única hija de don Eusebio dos viviendas de una de las promociones que se han terminado a lo largo de 2009. Se conoce que el valor de mercado de las dos viviendas asciende a 2.000.000 de euros.
- A lo largo de 2009 se realizaron una serie de aportaciones no dinerarias de diversos inmuebles que formaban parte del activo de «INMOCASA, SA», a una sociedad de nueva creación cuyo único objeto es la administración del patrimonio inmobiliario de la familia Rodríguez. «INMOCASA, SA» registró contablemente la operación según las normas del Plan General de Contabilidad (PGC). La nueva sociedad recibe la denominación social de «RODRÍGUEZ PATRIMONIAL, SA».
- La sociedad ha distribuido en forma de dividendos tres locales comerciales y una plaza de aparcamiento a sus socios. Los locales comerciales se entregan a los socios mayoritarios y el local comercial a Amparo García que, como se ha dicho, ostenta una participación minoritaria del 1 por 100 en el capital de la sociedad. Los valores de mercado de cada uno de estos inmuebles ascienden a los siguientes importes:
 - Locales comerciales: 660.000 euros.
 - Plaza de aparcamiento: 20.000 euros.
- «INMOCASA, SA» ha realizado una donación de dos vehículos comerciales de la marca Volkswagen a una ONG que los va a afectar a sus actividades en Perú. El valor contable de dichos vehículos asciende a 60.000 euros siendo su valor en el mercado de 70.000 euros.
- Finalmente, la sociedad ha renovado el conjunto de equipos informáticos afectos a la realización de las actividades de la empresa. El valor de adquisición de dichos equipos ha ascendido a 1.000.000 de euros.

1. ¿Tiene alguna consecuencia fiscal el error cometido en la confección de la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2009?
2. A la vista de los hechos relatados determinar la procedencia o no de realizar ajustes (positivos o negativos) al resultado contable de «INMOCASA, SA».
3. ¿A qué tipo de gravamen tributaría «INMOCASA, SA» a la vista de los datos que proporciona el supuesto?

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

«INMOCASA, SA» ha terminado durante 2009 las promociones inmobiliarias que había iniciado durante 2008. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos comerciales realizados, no ha conseguido vender ninguna de las viviendas construidas. Para intentar recuperar al menos parte de la inversión decide poner en el mercado las viviendas mediante contratos de arrendamiento con opción de compra de forma que a la conclusión de tales contratos puede optar por la compra de la vivienda mediante el desembolso de una cantidad predeterminada. La oferta incluye el atractivo de que las cantidades satisfechas en concepto de renta durante los años en que las viviendas sean utilizadas en régimen de alquiler se aplicarán al precio de la venta.

Por otro lado, los dos áticos de una de las promociones se entregan gratuitamente a la única hija de don Eusebio, Rosa, que próximamente celebrará su boda con un joven Inspector de Hacienda con los bolsillos vacíos tras las últimas bajadas de sueldo aprobadas por el Gobierno. Además de entregarle las dos viviendas encarga a un grupo de trabajadores de «INMOCASA, SA» la ejecución de las obras necesarias para la unión de los dos áticos. Don Eusebio quiere que su hija tenga espacio suficiente para alojar en él a una buena cantidad de nietos. Las obras a ejecutar se valoran en 50.000 euros y finalizan a lo largo de 2010.

«INMOCASA, SA» había contemplado ya hace unos meses la posibilidad de explorar otros mercados. En particular, se había fijado en países como Rumanía o Bulgaria, estados de reciente incorporación a la Unión Europea y de gran potencial inversor en infraestructuras y en la renovación de sus edificios. No en vano, en los próximos años estos países serán el principal destino de los fondos de cohesión de la Unión Europea. Para implantarse en esos países encarga a un despacho de abogados establecido en Rumanía la planificación legal y fiscal del desembarco en ambos países. Por estos servicios este despacho factura a «INMOCASA, SA» 10.000 euros.

Una vez aclaradas las cuestiones legales decide emprender la compra de un edificio situado en el centro de Bucarest que tiene previsto rehabilitar para construir un lujoso edificio de apartamentos dirigido a la pujante clase dirigente –política y empresarial– rumana. A lo largo de 2009 ha tenido que realizar las siguientes inversiones y afrontar los siguientes gastos:

- Por la compra del edificio paga 1.000.000 de euros, que le transmite otra empresa española que se ha quedado sin los fondos necesarios para acometer en él obra alguna.

- El estudio de arquitectura del inglés Norman Foster redacta el proyecto por el que le factura 50.000 euros. Dicho estudio se encuentra establecido en Londres y dispone de unas impactantes oficinas junto al río Támesis.
- Por los distintos viajes realizados a la capital rumana ha abonado las siguientes cantidades:
 - Hoteles en Bucarest: 15.000 euros.
 - Aviones: 10.000 euros.
 - Restaurantes: 6.000 euros.
- Para entenderse con las autoridades locales ha contratado los servicios de una intérprete que le factura 3.000 euros por los servicios prestados.

Por otro lado, ante la cada vez más acuciante situación del sector automovilístico decide aligerar el peso de ese negocio en su cuenta de resultados por lo que decide vender dos de los tres concesionarios que explotaba. Así, consigue encontrar un comprador que se hace cargo de los locales, de los vehículos en *stock*, de los equipos informáticos, de los talleres, herramientas y utillaje y de los empleados. El importe facturado por esta operación asciende a 3.000.000 de euros distribuido por conceptos de la siguiente forma:

- 2 locales comerciales situados en la Avenida de Aragón y en la calle Marvá de Valencia. El primero valorado en 2.000.000 de euros y el segundo en 500.000 euros.
- 25 vehículos de diversos modelos de la marca Volkswagen adquiridos por 750.000 euros.
- Equipos informáticos valorados en 100.000 euros.
- Herramientas y utillaje valorados en 50.000 euros.

No estando seguros de la tributación de las operaciones descritas solicita un dictamen a su asesor fiscal de confianza. En particular, se solicita un pronunciamiento expreso sobre el lugar de realización de las operaciones relacionadas con su actividad en Rumanía.

Parte 5.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se conoce que el consejo de administración de «INMOCASA, SA» ha acordado repartir entre sus miembros una retribución que asciende a 450.000 euros, a razón de 150.000 euros por cada consejero.

Por otro lado, tal y como se ha relatado en la Parte 3.ª de este «supuesto práctico profesional», el Consejo de Administración de «INMOCASA, SA» ha acordado el reparto de dividendos a sus accionistas con cargo al resultado del ejercicio, si bien debido a la falta de liquidez por la que atraviesa la compañía este ha consistido en la entrega de un local comercial a cada uno de los accionistas

propietarios del 33 por 100 y de una plaza de aparcamiento a la propietaria del 1 por 100 del capital. Como ya se dijo anteriormente los valores de mercado de los inmuebles son los siguientes:

- Locales comerciales: 660.000 euros.
- Plaza de aparcamiento: 20.000 euros.

Además, la familia es propietaria del 99 por 100 de las acciones de una SICAV a través de la cual canalizan las inversiones mobiliarias del patrimonio familiar. La SICAV familiar se había constituido inicialmente con un capital social de 2.400.000 euros dividido en 240.000 acciones de 10 euros de valor nominal cada una de ellas.

Debido a la delicada situación por la que últimamente atraviesan las bolsas españolas y a la necesidad de liquidez para afrontar nuevas inversiones deciden deshacer posiciones en la SICAV. Los asesores fiscales de la familia aconsejan acordar una reducción de capital con devolución de aportaciones. Gracias a la buena gestión de la cartera llevada a cabo por la sociedad gestora, el capital social de la entidad se había incrementado mediante la capitalización de beneficios no distribuidos hasta alcanzar la cifra de 4.800.000 euros (dividido en 480.000 acciones de 10 € de valor nominal). El incremento del capital social desde su constitución fue, por lo tanto, de 2.400.000 euros. De esta forma la familia Ramírez consigue recuperar los 2.376.000 euros invertidos inicialmente. Las sucesivas ampliaciones de capital realizadas fueron «liberadas» para los accionistas quienes iban recibiendo nuevas acciones de la SICAV a medida que se iban acordando tales ampliaciones.

El valor de adquisición de las acciones de la SICAV correspondiente a cada uno de los miembros de la unidad familiar fue el siguiente:

Accionista	Porcentaje de participación	Valor de adquisición	N.º de acciones
Eusebio Rodríguez	32%	768.000	76.800
Ramiro Rodríguez	32%	768.000	76.800
Pelayo Rodríguez	32%	768.000	76.800
Amparo García	3%	72.000	7.200
Resto	1%	24.000	2.400

Las cantidades que se restituyen a cada uno de los inversores es la siguiente:

Accionista	Capital restituido
Eusebio Rodríguez	768.000
Ramiro Rodríguez	768.000
Pelayo Rodríguez	768.000
Amparo García	72.000
Resto	24.000

Además se conocen los siguientes datos:

Don Eusebio, patriarca de la familia, tiene 76 años cumplidos el día 5 de junio de 2010. Tiene reconocido un grado de minusvalía del 66 por 100. Su mujer Amparo García, de 70 años, carece de otras rentas distintas de las que se derivan del enunciado de este supuesto.

Ramiro Rodríguez está separado de su primera mujer, Guadalupe Jiménez, con la que ha tenido 3 hijos. En la actualidad tienen 2, 3 y 5 años, respectivamente. De acuerdo con lo que se establece en la sentencia de separación dictada por el Juez de Primera Instancia número 15 de Valencia, Ramiro viene obligado a abonar 3.000 euros al mes a doña Guadalupe en concepto de compensación por su dedicación al cuidado de los hijos y del hogar durante el tiempo que duró la convivencia matrimonial. Además, dicha sentencia otorga la guarda y custodia de los hijos a Guadalupe y obliga a Ramiro a pagar 2.000 euros al mes en concepto de anualidades por alimentos a sus hijos.

Por otro lado, Pelayo Rodríguez tiene un hijo discapacitado de 10 años a cuyo favor se constituyó en el año 2007 un patrimonio protegido, siendo la aportación realizada en 2009 de 10.000 euros. Además tiene otro hijo con 16 años recién cumplidos a quien Pelayo y su mujer María han emancipado. Esta última trabajaba en una compañía ajena al grupo empresarial familiar aunque, debido a la grave crisis económica que atraviesa el país, ha prescindido de sus servicios quedando incluida en un expediente de regulación de empleo que fue aprobado por la autoridad competente el día 10 de junio de 2010 percibiendo por ello una indemnización de 65.000 euros.

Los dos hermanos, Ramiro y Pelayo son propietarios pro indiviso de una serie de inmuebles repartidos por toda la geografía española. Estos inmuebles y el destino que se le ha dado a los mismos es el siguiente:

- Piso situado en la calle Sorní de Valencia de 145 m². Valor catastral 115.000 euros (revisado en el año 2007). Se encuentra alquilado a Jaime Rodríguez, primo de los hermanos Rodríguez por una renta anual de 1.200 euros. Los gastos de comunidad son asumidos por Jaime Rodríguez, lo mismo que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y los gastos de suministros (electricidad, gas, teléfono, etc.). El importe de estos gastos asciende a 800 euros/año, 750 euros/año y 650 euros/año, respectivamente, y aunque son abonados inicialmente por los dos hermanos posteriormente son cargados con el importe de la renta mensual correspondiente.
- 2 apartamentos en Ibiza de 120 m² situados, ambos, en la misma urbanización de Santa Eulalia y a disposición de los hermanos durante sus vacaciones veraniegas. El valor catastral de cada uno de ellos es de 125.000 euros (revisado en 2003).
- Usufructo de un edificio de oficinas situado en la calle Goya de Madrid. El usufructo les reporta 125.000 euros al mes. El derecho de usufructo se había constituido a su favor por un periodo de 20 años a cambio de 3.000.000 de euros.
- Un local comercial situado en la calle Colón de Valencia arrendado a una empresa dedicada al comercio de prendas de vestir. Esta empresa ha tenido que cerrar a lo largo de 2009 traspasando sus derechos en el contrato de arrendamiento a una reputada empresa tecnoló-

gica que buscaba local para abrir su primera tienda en Valencia. Los hermanos Rodríguez perciben, en cumplimiento de lo dispuesto en una de las cláusulas del contrato, una participación en el traspaso equivalente al 15 por 100 del precio pactado. La cantidad percibida ha ascendido a 25.000 euros.

Finalmente, se conoce que «INMOCASA, SA» tiene previsto –durante 2011– llegar a un acuerdo con el actual director general de la empresa para la extinción de su relación laboral por lo que tiene previsto ofrecerle 1.000.000 de euros. Los hermanos Ramírez preguntan a sus asesores fiscales sobre los costes fiscales derivados de este acuerdo, tanto para la empresa como para su director general.

1. ¿Cómo calificaría las rentas derivadas de la distribución de dividendos acordada por el Consejo de «INMOCASA, SA»? ¿Y la retribución de los miembros del Consejo de Administración?
2. ¿Tiene alguna trascendencia desde el punto de vista tributario la devolución de aportaciones acordada por la SICAV familiar?
3. A la vista de la situación personal y familiar de don Eusebio indique cómo afecta esta a la liquidación del impuesto.
4. Explique las consecuencias fiscales derivadas del pago de una pensión como la que se describe en el enunciado del supuesto.
5. Explique las consecuencias fiscales derivadas de las aportaciones a patrimonios protegidos.
6. Cuantifique e indique quién debe tributar por las rentas derivadas de los diversos inmuebles que se han enumerado en el supuesto.
7. ¿Cuáles son los costes fiscales derivados del acuerdo para la extinción de la relación laboral del director general de «INMOCASA, SA», tanto para esta como para aquel?

Parte 6.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

«INMOCASA, SA» ha presentado todas las autoliquidaciones del modelo de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a excepción de las correspondientes al cuarto trimestre de 2009. Sin embargo, sí presenta la declaración resumen anual de las retenciones practicadas a lo largo de dicho año.

Del análisis de la información suministrada en la declaración resumen anual correspondiente a dicho año se desprende que la entidad ha tenido 15 perceptores de rendimientos del trabajo personal o de actividades profesionales a los que ha retenido a cuenta del IRPF un importe total de 135.250,65 euros. Sin embargo, al no haber presentado la autoliquidación correspondiente a las retenciones practicadas en el cuarto trimestre (meses de octubre, noviembre y diciembre) el importe total ingresado asciende a 100.000,00 euros.

La Administración de la AEAT de Valencia Grao (correspondiente al domicilio fiscal) le envía un requerimiento para la presentación de la autoliquidación omitida. La notificación del requerimiento se practica el día 3 de marzo de 2010 en su domicilio fiscal, siendo recibida por el conserje del edificio donde «INMOCASA, SA» tiene su sede. En el requerimiento se le da un plazo de 15 días para presentar la autoliquidación omitida o para justificar, en su caso, las causas por las que no estuviera obligado a presentarla.

Transcurrido un mes y 15 días desde la notificación sin que la Administración de la AEAT de Valencia Grao tuviera noticias de «INMOCASA, SA» se emite una propuesta de liquidación en la que, a la vista de la información contenida en el modelo de declaración resumen anual de retenciones, se propone una regularización exigiéndose el ingreso de la diferencia de retenciones no ingresadas. La liquidación propuesta es única, es decir, la deuda tributaria se calcula por diferencia entre el importe total de las retenciones practicadas según información suministrada en el Resumen Anual de Retenciones (modelo 190) y el importe total ingresado con las autoliquidaciones correspondiente a todo el año 2009.

Un agente de la Hacienda Pública de la Administración de la AEAT de Valencia Grao intenta practicar la notificación de esta propuesta en el domicilio fiscal de la sociedad hasta en dos ocasiones distintas. Un primer intento de notificación tiene lugar el 23 de abril y el segundo el 24 del mismo mes. Ambos intentos se realizan a las 12:00 h., hora a la que el empleado de correos suele pasar por el portal donde se encuentra la sede de «INMOCASA, SA». Esta vez el conserje no puede hacerse cargo de la notificación por haber salido a tomar el bocadillo al bar de enfrente.

Tras dejar constancia en el expediente de los dos intentos infructuosos de notificación la Administración decide publicar en el BOE la citación para la notificación por comparecencia. Dicha publicación tiene lugar el día 20 de mayo.

El administrador de «INMOCASA, SA», que había recogido en el buzón de la portería un acuse de recibo de correos cuyo destinatario era «Hacienda», acude al despacho de los asesores con los que habitualmente trabaja para preguntar la causa por la que «Hacienda» pueda estar intentando notificarle algo.

Para averiguarlo, los asesores solicitan un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias. La Administración expide el certificado poniendo este de manifiesto el incumplimiento de la obligación de presentación de los modelos 110 (Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF).

Los asesores, a la vista del certificado, presentan la autoliquidación omitida ingresando los 35.250,65 euros que faltaban.

Por otro lado, «INMOCASA, SA» ha visto mermada sensiblemente su liquidez debido a la crisis que están atravesando la economía en general y el sector inmobiliario en particular. Esta crisis ha afectado también al sector automovilístico por lo que ha reducido sensiblemente las compras de vehículos procedentes del fabricante alemán. En concreto, hace más de un año que no adquiere vehículos de

la marca debido al elevado volumen de *stock* que mantiene en una «campa» ubicada en las proximidades del puerto de Valencia.

Cuestiones:

1. ¿Tiene alguna consecuencia desde el punto de vista de la gestión tributaria el hecho de que durante 2009 el volumen de operaciones de la entidad sea superior a 6.010.121,04 euros? ¿Y el hecho de que este sea inferior a tal cifra en 2010?
2. ¿Cuáles son las consecuencias derivadas del ingreso realizado por «INMOCASA, SA»?
3. ¿Es correcta la notificación del requerimiento?
4. ¿Se inicia algún procedimiento de gestión tributaria con la notificación de dicho requerimiento?
5. ¿Tiene alguna consecuencia tributaria la falta de realización de adquisiciones intracomunitarias durante un plazo superior a un año? Justifique su respuesta y describa brevemente el procedimiento de gestión tributaria que iniciará, en su caso, la Administración tributaria.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con el procedimiento de recaudación

A) «INMOCASA, SA» recibe un buen día la notificación de un embargo. Con dicha notificación la Administración de la AEAT de Valencia Grao le comunica el embargo del saldo de una cuenta abierta en el Banco de Santander de cuya existencia tiene conocimiento la Administración gracias al modelo 196 (Declaración informativa de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la contraprestación de cuentas en toda clase de instituciones financieras). En el momento de practicar el embargo había un saldo a favor de «INMOCASA, SA» de 15.000 euros, si bien el director de la sucursal, consciente de que «INMOCASA, SA» es uno de sus mejores clientes y de que podría perderlo si no hace lo que esté en su mano para impedir el embargo de dicho saldo, decide hacer constar en el documento presentado por el Agente de la Unidad de Recaudación de aquella Administración un saldo de 1.500 euros. Además, tampoco comunica la existencia de otras dos cuentas abiertas a lo largo de 2009 respecto de las que todavía no se ha informado en el correspondiente modelo de declaración informativa. En dichas cuentas la entidad mantenía un saldo positivo de 21.250 euros y 3.200 euros, respectivamente.

La deuda por la que se practica el embargo procede de una liquidación practicada por la Generalitat Valenciana por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Dicha liquidación procede del otorgamiento de una escritura de declaración de obra nueva y división horizontal en la que el valor declarado (de la obra nueva y del terreno) era inferior al valor posteriormente comprobado por la Administración. De ello derivó una liquidación por importe de 50.000 euros (intereses de demora incluidos). Los representantes legales de la entidad no tuvieron conocimiento ni del inicio de un procedimiento de comprobación de valores ni de la propia liquidación provisional. El motivo de la falta de notificación fue que los intentos se practicaron en unas horas en las que habitualmente no hay

nadie en la sede de la sociedad, las 14:00 horas. Al no poderse practicar la notificación en el domicilio fiscal de la entidad esta se practicó mediante comparecencia, tras la publicación del correspondiente anuncio en el BOE. La providencia de apremio también se notificó por este medio.

1. ¿Puede interponer la sociedad algún tipo de recurso? ¿Contra qué acto administrativo? En caso de que fuera procedente la interposición de algún tipo de recurso, ¿cuál sería la resolución que le daría la Administración?
2. ¿Se han devengado intereses del periodo ejecutivo? ¿Cuándo se liquidan estos intereses, con la notificación de la providencia o en otro momento?
3. ¿Qué consecuencias puede tener la actuación del director de la sucursal del Banco de Santander del que es cliente «INMOCASA, SA»? Razone y desarrolle su respuesta.

B) Durante el primer trimestre de 2009 ha solicitado el fraccionamiento de las autoliquidaciones de las siguientes obligaciones tributarias, periodos e importes:

Obligación y periodo	Importe
IVA modelo 303 – 1.º mes	25.000
IVA modelo 303 – 2.º mes	37.550
1.º Pago fraccionado IS (modelo 202)	33.000
Retenciones IRPF – 1.º mes	15.000

El obligado tributario ha solicitado pagar las deudas cuyo fraccionamiento solicita en 10 pagos trimestrales. A la solicitud no se acompañó el compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Como consecuencia de ello, la Administración de la AEAT de Valencia Grao requirió la aportación del documento citado, notificándose el requerimiento el día 2 de mayo de 2009. «INMOCASA, SA» no atiende este requerimiento en el plazo previsto para ello.

1. ¿Cuáles son las consecuencias de la falta de atención del requerimiento remitido por el órgano competente? ¿Procede la inadmisión de la solicitud? ¿En qué otros supuestos procede la inadmisión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento?
2. ¿Podría el órgano de recaudación competente para tramitar la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento conceder un aplazamiento o un fraccionamiento con aportación de una garantía distinta de las que menciona el supuesto?
3. Suponga que el representante legal de «INMOCASA, SA» acude a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal el día 1 de junio para solicitar un certificado de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El certificado es exigido por la Generalitat Valenciana para concurrir a un concurso convocado para la construcción de una serie de edificios de protección pública. ¿Cuál será el sentido del certificado?

SOLUCIÓN

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

1. ¿Quién ostenta la facultad de representación de la sociedad frente a terceros? ¿En qué documento se recoge el régimen de representación de la sociedad? ¿Es esta regla aplicable a todas las sociedades de capital?

Según el artículo 209 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, «Es competencia de los **administradores** la gestión y la *representación* de la sociedad en los términos establecidos en esta ley».

Existen diversas formas para organizar la administración de las sociedades, todas ellas previstas en el artículo 210 del TRLSC. Dicho artículo establece lo siguiente:

«1. La administración de la sociedad se podrá confiar a **un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta** o a **un consejo de administración**.

2. En la **sociedad anónima**, cuando la administración conjunta se confie a dos administradores, estos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confie a más de dos administradores, constituirán consejo de administración.

3. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

4. **Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil**».

Por otro lado, el documento en el que debe recogerse el régimen de representación de la sociedad son los estatutos sociales pues el artículo 23 del texto refundido dispone que «En los Estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital se hará constar: (...) En las *sociedades de responsabilidad limitada*, el modo o modos de organizar la administración de la sociedad. En las *sociedades anónimas*, la estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad.

Se expresará, además, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de su retribución, si la tuvieren; y en las sociedades comanditarias por acciones, la identidad de los socios colectivos».

Así, cuando se altere el modo de organizar la administración de la sociedad, la modificación deberá recogerse en los estatutos sociales.

Este régimen resulta aplicable a todas las sociedades de capital (sociedades de responsabilidad limitada, sociedades anónimas y las sociedades comanditarias por acciones) desde la promulgación del TRLSC.

2. ¿Qué tipo de contrato han celebrado «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos? Describe la naturaleza jurídica de este tipo de contratos

El contrato que se ha celebrado es un contrato de cuentas en participación. Este contrato mercantil se encuentra regulado en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio. El primero de esos artículos dispone que «Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen».

La doctrina acerca de la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación no es pacífica, aunque por su cercanía conceptual con el contrato de sociedad cierta doctrina y cierta jurisprudencia llegan a calificarla como sociedad interna o accidental.

Sin embargo, presenta ciertas diferencias con el contrato de sociedad. En particular, de la celebración de estos contratos no surge una personalidad jurídica distinta de la de sus contratantes. Tampoco como consecuencia de la celebración de estos contratos se constituye un fondo o patrimonio común independiente del privativo de los interesados.

Algunos autores lo asimilan al préstamo mercantil (del socio partícipe al socio gestor) si bien en el contrato de cuentas en participación se participa en los beneficios y en las pérdidas del negocio, lo que implica un riesgo que en el préstamo no concurre.

Otros autores aproximan la naturaleza del contrato de cuentas en participación a la comunidad de bienes aunque en el contrato de cuentas en participación solo cabe hablar de comunidad de fines o de intereses.

Tampoco puede asimilarse al contrato mercantil de comisión pues en este el comisionista interviene subordinado a los intereses del comitente, mientras que el gestor actúa como comerciante en interés propio, siendo libre de actuar en la forma que tenga por conveniente.

3. ¿Con qué tipo de negocio jurídico anómalo se puede identificar el contrato de cuentas en participación celebrado entre «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos?

Se trata de un contrato celebrado en fraude de ley de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Civil que establece que «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

En este caso la norma de cobertura es el contrato de cuentas en participación y la norma defraudada es la que regula el régimen de prestación del servicio farmacéutico que impediría la «explotación» de la licencia de farmacia a una sociedad mercantil.

Así, la única finalidad por la que se celebra el contrato de cuentas en participación es la de poder acceder al negocio de la explotación de farmacias. «INMOCASA, SA» concede a los farmacéuticos la financiación necesaria para adquirir la licencia de farmacia y son estos los que celebran el contrato de compraventa con el transmitente de la licencia. De esta forma se consigue soslayar la normativa administrativa que regula el ejercicio de esta actividad.

Por otro lado, conviene recordar que el artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT) define el conflicto en la aplicación de la norma en los siguientes términos: «Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando *se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

La finalidad de esta norma es gravar el negocio jurídico que se haya evitado celebrar con la celebración de otros actos o negocios jurídicos que resulten notoriamente artificiosos para la consecución del resultado obtenido sin que de ellos resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

Estas notas no concurren en los contratos de cuentas en participación descritos en el enunciado del supuesto. Con la celebración de estos contratos no se persigue un ahorro fiscal sino, como ya se ha dicho, bordear la aplicación de la normativa administrativa –muy estricta– que regula el acceso a la actividad farmacéutica. Por lo tanto, la tributación será la que en cada caso corresponda a los negocios jurídicos que se han llevado a cabo.

Cuestión distinta será lo que, en su caso, pueda hacer la autoridad administrativa competente (comunidad autónoma) para declarar la ineficacia de los negocios jurídicos celebrados y revocar así la licencia concedida.

No resulta de aplicación, en definitiva, lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 15 de la LGT. En dichos apartados se establece que «2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el *previo informe favorable de la Comisión consultiva* a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo *se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas*, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

4. ¿Cuáles serían las consecuencias en el ámbito tributario?

A la vista de las conclusiones anteriores no existirían consecuencias en el ámbito tributario distintas de la aplicación de las normas que correspondan de acuerdo con los contratos celebrados. Es decir, los farmacéuticos tributarían como empresarios en el IRPF. Los rendimientos obtenidos tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas (art. 27 LIRPF). Además, por las cantidades que abone al socio partícipe registrará el correspondiente gasto que será fiscalmente deducible.

«INMOCASA, SA» contabilizará, en los términos previstos en el PGC, el correspondiente ingreso; ingreso que deberá formar parte del resultado contable y, en consecuencia, también de la base imponible del IS.

B) Tal y como se señala en la Parte 4.^a de este «supuesto práctico profesional», Pelayo, uno de los socios de «INMOCASA, SA», realiza una aportación a un patrimonio protegido. Describa el régimen jurídico-civil de este instituto jurídico.

El régimen jurídico de los patrimonios protegidos se encuentra regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

Cabe destacar las siguientes normas:

- En primer lugar, el artículo 1 de esta ley dispone que «El *objeto* de esta ley es **favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad y establecer mecanismos adecuados para garantizar la afeción de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de estos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares**. Tales bienes y derechos constituirán el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad».
- En segundo lugar, el único beneficiario de un patrimonio protegido podrá serlo una persona discapacitada, entendiéndose por tal aquella persona que tenga una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100 o aquellas que estén afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100 (art. 2).
- En tercer lugar, están habilitados para constituir un patrimonio protegido tanto la propia persona beneficiaria (siempre que tenga capacidad de obrar suficiente) como sus padres, tutores o curadores cuando la persona con discapacidad no tenga capacidad de obrar suficiente y, por último, el guardador de hecho de una persona con discapacidad psíquica.
- En cuanto a la forma, el patrimonio protegido se constituye mediante documento público o por resolución judicial.
- Pueden realizar aportaciones al patrimonio protegido cualquier persona con interés legítimo, con el consentimiento de la persona con discapacidad, o de sus padres o tutores o curadores si no tuviera capacidad de obrar suficiente. Estas aportaciones deberán realizarse siempre a título gratuito y no podrán someterse a término. Al hacer la aportación de un bien o derecho al patrimonio protegido, los aportantes podrán establecer el destino que deba darse a

tales bienes o derechos o, en su caso, a su equivalente, una vez extinguido el patrimonio protegido conforme al artículo 6, siempre que hubieran quedado bienes y derechos suficientes y sin más limitaciones que las establecidas en el Código Civil o en las normas de derecho civil, foral o especial, que, en su caso, fueran aplicables.

- Finalmente, el patrimonio protegido se extingue por la muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario o por dejar este de tener la condición de persona con discapacidad de acuerdo con el artículo 2.2 de la ley.

En definitiva, tal y como señala la exposición de motivos, la ley tiene por objeto regular mecanismos de protección de las personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial.

Pero además, la ley también sirve para regular un conjunto de beneficios fiscales necesarios para incentivar las aportaciones a tales patrimonios. Este régimen fiscal se analizará en el apartado correspondiente al IRPF.

C) En la Parte 5.^a de este «supuesto práctico profesional» se indica que los socios de «INMO-CASA, SA» son, a su vez, socios de una SICAV. Desarrolle brevemente el régimen jurídico de estas entidades.

Las SICAV se encuentran reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC). En cuanto a su constitución el artículo exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Adoptar la forma de sociedades anónimas debiendo cumplir para su válida constitución todos los requisitos que el TRLSC exige para la constitución de este tipo de sociedades, rigiéndose en todo lo que no esté expresamente regulado en la Ley 35/2003 por el citado TRLSC.
- El capital de las sociedades de inversión habrá de estar íntegramente suscrito y desembolsado desde su constitución, y se representará mediante acciones. El capital social mínimo de estas entidades es de 2.400.000 euros.
- El número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100 aunque reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en que la sociedad materialice sus inversiones, a la naturaleza de los accionistas o a la liquidez de la sociedad.
- Además, para el acceso y ejercicio de la actividad se deben cumplir los siguientes requisitos:
 - Contar con una organización administrativa y contable, así como con procedimientos de control interno adecuados que garanticen, tanto aquellos como estos, la gestión correcta y prudente de la IIC, incluyendo procedimientos de gestión de riesgos, así como mecanismos de control y de seguridad en el ámbito informático y órganos y procedimientos para la prevención del blanqueo de capitales.
 - Que su domicilio social, así como su efectiva administración y dirección, esté situado en territorio español.

- Que quienes ostenten cargos de administración o dirección en la entidad tengan una reconocida honorabilidad empresarial o profesional.
- Que la mayoría de los miembros de su consejo de administración o de sus comisiones ejecutivas, así como todos los consejeros delegados y directores generales y asimilados, cuenten con conocimientos y experiencia adecuados en materias relacionadas con el mercado de valores o con el objeto principal de inversión de la IIC en cuestión.
- Contar con un reglamento interno de conducta en los términos previstos en el Capítulo I del Título VI de la ley.
- Por otro lado, deben limitar su objeto social a las actividades establecidas en la ley, básicamente, la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.
- La autorización para el inicio del ejercicio de su actividad **corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)**, órgano que tiene encomendada la supervisión de las IIC.

En relación con esta cuestión debe destacarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en dos Resoluciones del año 2007 de fechas 20 de diciembre [R.G. 3305/2005 (NFJ028082)] y 22 de noviembre [R.G. 2278/2007 (NFJ026818)], respectivamente, ha llegado a la conclusión de que compete a la CNMV la apreciación de si se reúnen o no los requisitos para que una SICAV sea y funcione como tal en el mercado. De este modo, *la conclusión de la Inspección de que una SICAV no reúne los requisitos para tener la condición de IIC excede de sus competencias*, ya que la normativa fiscal no exige más que la configuración mercantil de estas entidades de conformidad con una categoría diseñada en su normativa específica y reconocida administrativamente a través del correspondiente procedimiento, por lo que esto bastará para cualificar al sujeto pasivo como acreedor del régimen especial de las IIC, correspondiendo a la AEAT la competencia en orden a comprobar e investigar la aplicación del referido régimen fiscal.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

1. ¿Qué alcance tienen las actuaciones inspectoras iniciadas mediante la notificación de la comunicación de inicio de fecha 7 de noviembre? ¿Cuáles son los efectos de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector?

Las actuaciones inspectoras iniciadas tienen alcance parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 178 del RGAT (aprobado por RD 1065/2007), ya que la comprobación no alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria (IVA) sino solo a una determinada operación inmobiliaria (la rehabilitación de un edificio).

Debe tenerse en cuenta que de acuerdo con los apartados 4 y 5 de este artículo «La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones **deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación**. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. **En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas**» y que «Cuando **en el curso del procedimiento** se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, **el órgano competente podrá acordar de forma motivada**:

- a) La **modificación de la extensión** de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.
- b) La **ampliación o reducción del alcance** de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial».

Los efectos del inicio de las actuaciones inspectoras son los siguientes:

- 1.º La comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria [art. 68.1 a) LGT].
- 2.º Además, constituye un «requerimiento previo» a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT (recargos por presentación extemporánea), lo que a su vez determinará la posibilidad de aplicar el régimen sancionador tributario en los términos previstos en el Título IV de la LGT.
- 3.º El inicio del procedimiento inspector determina, a su vez, la interrupción del plazo de prescripción de la acción de la Administración para imponer sanciones (art. 189.1 LGT).
- 4.º Por otro lado, a partir de la notificación del inicio del procedimiento comienza a contar el plazo máximo para la resolución del mismo, plazo de 12 meses según el artículo 150.1 de la LGT.
- 5.º Finalmente, el inicio de un procedimiento inspector priva al obligado tributario de la posibilidad de formular consultas tributarias CON EFECTOS VINCULANTES a la Dirección General de Tributos (art. 89.1 LGT).

2. **¿De qué plazo dispone la Inspección para contestar a la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras? ¿Cuál es la consecuencia de la falta de contestación en plazo? ¿Qué órgano debe resolver la petición?**

La Inspección dispone de un plazo de seis meses para contestar a este tipo de solicitudes (art. 149.2 LGT) pudiendo consistir la decisión, bien en la ampliación del alcance de las actuaciones, bien

en el inicio de un nuevo procedimiento de alcance general. En cualquiera de los dos casos –ampliación o inicio de un procedimiento de alcance general–, los efectos de la solicitud presentada se limitan al tributo y periodo afectados por el procedimiento iniciado (en nuestro caso la ampliación del alcance afectaría exclusivamente al IVA de 2009).

El incumplimiento de este plazo determina que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general (art. 149.3 LGT). Es decir, ninguna de las actuaciones realizadas (ni siquiera la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento) hasta la notificación del acuerdo de ampliación interrumpiría el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar «con alcance general» la deuda tributaria correspondiente.

El órgano competente para resolver la solicitud es el órgano competente para liquidar, es decir, el Inspector-Jefe (art. 179 RGAT).

3. ¿Es posible solicitar una ampliación de los plazos para atender una solicitud de comparecencia formulada por la Administración? En caso de responder afirmativamente, ¿está obligada la Administración a resolver esta solicitud?

- Sí, es posible solicitar esa ampliación. Se infiere del artículo 91 del RGAT. En cualquier caso, la solicitud debe formularse con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar. La ampliación no excederá de la mitad de los inicialmente concedidos.
- No, la Administración no está obligada a resolver pues el mismo artículo dispone en su apartado 4 que «La ampliación se entenderá **automáticamente concedida** por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, **salvo** que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar».

4. ¿Cómo debe acreditarse la representación en un procedimiento inspector?

La representación para comparecer en nombre del obligado tributario en un procedimiento inspector debe acreditarse por cualquiera de los medios que se enumeran en el artículo 46.2 de la LGT, esto es, por cualquier medio que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

En este sentido, el artículo 111 del RGAT establece lo siguiente:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.

- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
- e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria».

5. ¿Es correcta la personación de la Inspección en la sede de «INMOCASA, SA»?

No es correcta pues las personas jurídicas sí tienen domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE). Este se identifica con aquellos lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la AUTORIZACIÓN JUDICIAL O EL CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO (art. 113 LGT). Así se desprende, entre otras, de una reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de abril de 2010 (NFJ038571).

En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no esté vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve de custodia de su documentación.

No basta, por lo tanto, con la autorización del delegado correspondiente sino que, por haberse realizado la entrada en el que, como se acaba de ver, constituye el domicilio constitucionalmente protegido, hubiese sido necesaria la pertinente *autorización judicial*.

El artículo 113 de la LGT permite salvar el obstáculo de la autorización judicial cuando medie consentimiento del interesado. Sin embargo, en el presente supuesto quien otorga el consentimiento es un empleado de la sociedad (el gerente), empleado que carece de facultades suficientes para representar a aquella. En consecuencia, los únicos que pueden otorgar ese consentimiento son los administradores de la sociedad que tengan atribuidas las facultades de representación. En nuestro caso, esa facultad corresponde al consejero delegado.

6. ¿En qué lugar puede analizarse la documentación contable de «INMOCASA, SA»?

La documentación contable debe analizarse en el domicilio de la sociedad en presencia del obligado tributario (o de su representante legal) o de la persona que este designe SALVO que el obligado consienta su examen en las oficinas públicas y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de analizar en las oficinas públicas las copias en cualquier soporte de dicha documentación (art. 151.3 LGT).

7. ¿Se ha cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector? En caso de no haberse cumplido ese plazo ¿cuál es la consecuencia de dicho incumplimiento?

En el curso del procedimiento se han producido una serie de circunstancias que determinan la existencia de dilaciones no imputables a la Administración (arts. 104.2 LGT y 104 RGAT). Estas circunstancias no se tienen en cuenta a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La primera de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración se produce como consecuencia de la incomparecencia en la fecha prevista en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras [art. 104 a) RGAT]. Según se dice en el enunciado del supuesto esta debería haberse producido el día 19 de noviembre de 2009, si bien la comparecencia no se produce hasta el 15 de diciembre. El periodo de dilación es por este motivo de 45 días naturales (el art. 102 RGAT dispone que «A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, *los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales*»).

Además, en esa comparecencia no solo no se aporta la documentación solicitada sino que, además, solicita un mayor plazo para aportarla. Quien comparece es el asesor fiscal, quien se supone acredita la representación por cualquiera de los medios a los que se refiere el artículo 46.2 de la LGT.

No es hasta el 15 de enero cuando aporta toda la documentación debiendo cerrarse en ese momento la dilación abierta como consecuencia de la falta de aportación de la documentación inicialmente requerida. No deben computarse, por este motivo, un total de 57 días naturales.

Dado que existen periodos de dilación producidos por motivo distinto y que se solapan en el tiempo, estos solo deben computarse una vez. En consecuencia, dado que el periodo de dilación por incomparecencia es absorbido por el periodo de dilación correspondiente a la falta de aportación de documentación puede concluirse, como se apuntaba en el párrafo anterior, que a efectos del cálculo del plazo máximo de duración del procedimiento no deben computarse 57 días naturales.

Teniendo en cuenta esta dilación y que el procedimiento se inició el 7 de noviembre de 2011 y finalizó el 10 de diciembre de 2010 (con la notificación del acuerdo de liquidación), no habría transcurrido el plazo máximo de duración de 12 meses.

A la segunda cuestión planteada –consecuencias del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento– debe contestarse que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector produce la consecuencia de que no pueda entenderse interrumpida la prescripción como consecuencia del inicio del procedimiento ni de las actuaciones realizadas en el curso del mismo. Será la primera actuación con conocimiento formal del obligado tributario la que vuelva a interrumpir el plazo de prescripción. Este tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Además el incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. Todo ello se desprende del contenido del artículo 150 de la LGT.

8. Si existe alguna otra incidencia en la tramitación del procedimiento inspector indíquelo

Se ha producido una interrupción injustificada de las actuaciones al haber transcurrido más de seis meses desde que se produce la comparecencia del asesor en fecha 15 de enero de 2010 hasta que las actuaciones se reanudan con la personación de la Inspección en el domicilio del obligado tributario. Todo ello suponiendo que en la personación se hubiesen cumplido las exigencias legales y constitucionales relativas a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido (ya hemos visto que no fue así) y pudiera considerarse una actuación válida.

Según el artículo 150.2 de la LGT la interrupción injustificada del procedimiento no determina la caducidad del procedimiento pero produce los siguientes efectos:

- No se entiende interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.
- Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Debe precisarse que el cumplimiento del plazo máximo para dictar resolución es independiente de la posibilidad de que en el procedimiento se produzcan periodos de interrupción injustificada de las actuaciones, como ocurre en el supuesto planteado. Este hecho no tiene incidencia alguna en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento, plazo que podría cumplirse a pesar de la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses. Todo ello sin perjuicio, claro está, de las consecuencias que la interrupción injustificada de las actuaciones puede tener respecto de la prescripción o no del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, como se analizará más adelante.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. ¿Tiene alguna consecuencia fiscal el error cometido en la confección de la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2009?

No existe ninguna consecuencia desde el punto de vista de la aplicación de los tributos más allá de la posible regularización que podría practicar la Administración previa tramitación del correspondiente procedimiento de verificación de datos. Dicho procedimiento está regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT y desarrollado en los artículos 155 y 156 del RGAT.

El obligado tributario podría, a su vez, regularizar voluntariamente su situación subsanando el error padecido en la declaración mediante la presentación de una autoliquidación complementaria en los términos previstos en el artículo 119 del RGAT que establece que «1. Tendrán la consideración

de autoliquidaciones complementarias las que *se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad* y de las que **resulte** un importe a ingresar superior o **una cantidad** a devolver o **a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior**, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126».

Si no regularizara voluntariamente y fuese la Administración la que lo hiciese mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de verificación de datos procederá, además, imponer una sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195 de la LGT, es decir, por acreditar improcedentemente partidas en la base a compensar en periodos impositivos posteriores. Dicha infracción tiene una sanción del 15 por 100 de la base imponible negativa indebidamente acreditada (el art. 195 LGT define la base de la sanción de esta infracción precisamente como la base imponible negativa indebidamente acreditada). Por lo tanto, en el presente caso la sanción ascendería a 18.750 euros ($125.000 \times 15\%$).

El TEAC en una resolución por la que se estima un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 23 de mayo de 2003 (NFJ014678) confirmó la posibilidad de imponer sanciones en supuestos como el que se acaba de exponer. Sin embargo, diversos tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo han estimado recursos interpuestos contra acuerdos de imposición de sanción dictados en este tipo de supuestos [por ejemplo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (NFJ037395)].

2. A la vista de los hechos relatados determinar la procedencia o no de realizar ajustes (positivos o negativos) al resultado contable de «INMOCASA, SA»

- a) En caso de que «INMOCASA, SA» haya contabilizado un gasto (pérdida por deterioro) por la falta de cobro del crédito que ostenta frente a la empresa pública en cuestión, dicho gasto no será fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS que establece que «No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, *excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía*: 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público. (...)». En consecuencia procedería realizar un ajuste positivo al resultado contable en el importe de la pérdida por deterioro contabilizada.
- b) La cesión del uso de los vehículos debe calificarse atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio jurídico realizado cualquiera que sea la denominación o la forma que las partes le hayan dado (art. 13 LGT). En consecuencia, si la cesión del uso de los vehículos se hace atendiendo a la condición de socios de Ramiro y Pelayo entonces las consecuencias serían las siguientes:
- La sociedad no podría deducir gasto alguno por el pago de las cuotas de *leasing* (aunque se cumplan los requisitos del art. 115 TRLIS) pues el artículo 14.1 a) del TRLIS establece la no deducibilidad de los gastos que supongan una retribución de los fondos propios, como es el caso.
 - Para los socios, la cesión del uso de los vehículos tendría la consideración de rendimiento del capital mobiliario según el artículo 25.1 d) de la LIRPF (que califica como tales *cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe*). A dichos rendimientos no se les aplicará la exención de 1.500 euros contenida en el artículo 7 de la LIRPF pues en dicho artículo se excluye implícitamente la aplicación de dicha exención a este tipo de rendimientos al señalar que es aplicable únicamente a los rendimientos a los que se refieren las letras a) y b) del artículo 25 de la LIRPF.

Si la cesión del uso se realiza por su condición de administradores, las consecuencias serían las siguientes:

- La sociedad solo podría deducir como gasto la retribución a los administradores en la medida en que el carácter remunerado del cargo esté recogido en los estatutos sociales. Así se deriva de sendas Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831).
- Los administradores obtendrán un rendimiento del trabajo en especie [art. 17.2 e)] que se valorará de acuerdo con las normas que se contienen en el artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF.

No obstante, a pesar de las conclusiones a las que se acaba de llegar podría plantearse la posibilidad de aplicar el régimen de las operaciones vinculadas regulado en el artículo 16 del

TRLIS ya que se trata de operaciones realizadas entre la sociedad y sus socios (ambos poseen una participación superior al 5% del capital de «INMOCASA, SA») quienes, además, ostentan la condición de administradores. En caso de resultar aplicable esta norma, las operaciones deberían valorarse por su valor normal de mercado y si el valor convenido fuera distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendría para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Por otro lado, debe recordarse que las sociedades que realicen operaciones vinculadas quedan obligadas a justificar documentalmente que la valoración de dichas operaciones se ha determinado mediante la aplicación de alguno de los métodos a que se refiere el artículo 16.4 del TRLIS (principalmente dichos valores se obtienen como consecuencia de aplicar el método del precio libre comparable, el método del coste incrementado o el método del precio de reventa). Esa obligación de documentación se contiene en el artículo 16.2 del TRLIS. En dicho artículo se establece, además, la exoneración de la obligación de cumplir con esta obligación documental en la medida en que se cumplan simultáneamente dos requisitos, a saber, que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 8.000.000 de euros y que el conjunto de las operaciones vinculadas no exceda en el mismo periodo impositivo de 100.000 euros de valor de mercado.

Sin embargo, el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo ha elevado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011, el umbral del importe neto de la cifra de negocios de 8 a 10.000.000 de euros para poder beneficiar de esta exoneración a un mayor número de sociedades. Con esta medida se pretende reducir la denominada presión fiscal indirecta que sufren las pequeñas y medianas empresas.

- c) Estamos ante operaciones realizadas a título lucrativo (donaciones) que dan lugar a la aplicación de las consecuencias previstas en los artículos 14 y 15. El primero de ellos establece el carácter no deducible de los donativos o liberalidades. Por lo tanto, si la sociedad ha contabilizado una pérdida o gasto del tipo que fuere –se supone que un gasto o pérdida extraordinaria– por la transmisión de los inmuebles sin contraprestación procedería practicar un ajuste positivo en el resultado contable precisamente en el importe de la pérdida contabilizada.

Al mismo tiempo, la sociedad debe integrar en base imponible la diferencia entre el valor de adquisición o coste de producción de los inmuebles transmitidos y el valor de mercado de los mismos en el momento de la transmisión. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 15 apartados 2.º y 3.º del TRLIS.

Dado que las viviendas transmitidas tienen la consideración de existencias (la sociedad se dedica a la promoción inmobiliaria), no resultaría aplicable el régimen de corrección monetaria del artículo 15.9 del TRLIS. Esta solo resulta aplicable cuando se transmitan elemen-

tos del activo fijo o de elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

- d) Estas operaciones tributan de acuerdo con lo dispuesto (de nuevo) en el artículo 15.2 y 3 del TRLIS. La sociedad debe integrar en la base imponible (si no lo ha hecho en su contabilidad) la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales aportados y su valor contable. Las acciones recibidas en contraprestación se valorarán de acuerdo con el valor de mercado de los elementos aportados.

Además, el supuesto no especifica si los elementos aportados forman parte del activo fijo o del activo corriente por lo que habría que hacer la matización que se ha hecho anteriormente en relación con la aplicación o no de la depreciación monetaria (art. 15.9 TRLIS).

- e) La distribución de dividendos mediante la entrega a los accionistas de elementos patrimoniales que forman parte del activo de la sociedad tributan en los términos que se acaba de ver, siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS. En consecuencia, la entidad integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento patrimonial transmitido a su socio y el valor contable del mismo. Consulta de la Dirección General de Tributos V2789/2009 (NFC037043).
- f) En la medida en que la ONG esté incluida en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las rentas que se generan con motivo de las donaciones (art. 15 TRLIS) se declaran exentas (art. 23 Ley 49/2002).

Además, la entidad donante podrá aplicar una deducción de la cuota que resultará de aplicar el tipo de gravamen al que tribute la entidad sobre la base de la deducción tal a la que se refiere el artículo 18 de la Ley 49/2002 (*En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión*).

Todo ello sin perjuicio del carácter no deducible del gasto derivado de la contabilización del donativo o liberalidad (art. 14 TRLIS). Así resulta, además de la Consulta Vinculante V0245/2006, de 10 de febrero (NFC021878).

- g) En la medida en que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los equipos informáticos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, «INMO-CASA, SA» podrá amortizar libremente tales equipos informáticos.

Sin embargo, para las inversiones realizadas en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011 no será necesario cumplir con el requisito del mantenimiento del nivel de empleo pues en virtud de la modificación introducida en la disposición adicional undécima por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, este beneficio resultará aplicable en todo caso con independencia del mantenimiento o no del nivel de empleo de la actividad. Este nue-

vo régimen de libertad de amortización nace con una limitación temporal pues tan solo resultará aplicable a las inversiones realizadas en los periodos impositivos que se inicien en 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Con ello se pretende incentivar o estimular fiscalmente la inversión productiva tan necesaria en una situación económica como la que atraviesa nuestro país.

3. ¿A qué tipo de gravamen tributaría «INMOCASA, SA» a la vista de los datos que proporciona el supuesto?

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos del IS es del 30 por 100 según el artículo 28 del TRLIS. Sin embargo, para las denominadas entidades de reducida dimensión el tipo de gravamen es del 25 por 100 para los primeros 120.202,41 euros de base imponible y del 30 por 100 por el resto.

Además, en virtud de la modificación introducida en el TRLIS por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011 el tipo impositivo aplicable será del 25 por 100 para los primeros 300.000,00 euros de base imponible y del 30 por 100 por el resto de la base. Esa misma norma eleva de 8 a 10.000.000 el límite de la cifra del importe neto de la cifra de negocios a partir de la cual los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar, en todo caso, por el régimen general y va a permitir que tales entidades puedan seguir disfrutando del régimen especial que les resulta aplicable durante los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros, medida que se extiende al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultas de una reestructuración empresarial siempre que todas las entidades intervinientes tengan la antedicha condición.

El mismo real decreto-ley ha modificado la redacción de la disposición adicional duodécima del TRLIS al aumentar el importe de la base imponible de las denominadas *microempresas* –aquellas que tienen un importe neto de la cifra de negocio inferior a 5 millones de euros y menos de 25 trabajadores– a las que resultará aplicable el tipo de gravamen del 20 por 100 por los primeros 300.000,00 euros de base imponible y el 25 por 100 por el resto. Ahora bien, la aplicación de este tipo de gravamen está condicionada al cumplimiento de la condición del mantenimiento o creación de empleo.

PARTE 4.^a ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Tributación de los arrendamientos con opción de compra

En relación con la tributación a efectos de IVA como la que se plantea en el presente supuesto ya ha tenido ocasión de pronunciarse la Dirección General de Tributos en numerosas consultas. En particular, en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos n.º V0056/2010, de 19 de enero (NFC036631). Las conclusiones a las que llega este organismo son las siguientes:

- No hay autoconsumo del artículo 9.1.º c) pues el arrendamiento con opción de compra de viviendas es una operación sujeta y no exenta por aplicación del artículo 20.Uno.23.º d) que habilita, en consecuencia, al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.
- Tampoco hay autoconsumo del artículo 9.1.º d) pues las viviendas siguen teniendo la consideración de existencias. El destino de las viviendas sigue siendo la venta pues en otro caso no se celebrarían este tipo de contratos.
- **PARA QUE ESTAS CONCLUSIONES RESULTEN APLICABLES ES NECESARIO QUE SE MANTENGA LA INTENCIÓN O EL ÁNIMO DE DESTINAR LAS VIVIENDAS A LA VENTA, ADJUDICACIÓN O CESIÓN POR CUALQUIER TÍTULO.**
- La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente. En este caso, dado que las rentas satisfechas mientras dura el contrato de arrendamiento se aplican al precio de venta del bien, la base imponible estará constituida por la suma de estas cantidades más la cantidad que se abone en el momento del ejercicio de la opción.
- El tipo de gravamen aplicable a los contratos de arrendamiento con opción de compra es del 7 por 100 desde el 27 de octubre de 2009, fecha en que entra en vigor la modificación introducida en el artículo 91.Dos.2 de la LIVA por la Ley reguladora de las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- ¿Cuáles serían las conclusiones a las que se llegaría si de los contratos celebrados se dedujera que por el curso normal de los hechos se va a adquirir la propiedad del inmueble por el arrendatario?

En este caso, estaríamos ante una entrega de bienes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Dos.5.º de la LIVA. En consecuencia, tampoco en estos casos cabe hablar de autoconsumo [ni del art. 9.1.º c) ni del 9.1.º d) LIVA]. La venta se producirá de una manera diferida en el tiempo.

2. Tributación de la «donación» de los dos áticos a la hija de don Eusebio y de las obras ejecutadas en los mismos para proceder a su «unión»

- En relación con la entrega sin contraprestación (donación) de los áticos a la hija se produce una operación asimilada a una entrega de bienes (autoconsumo) por aplicación del artículo 9.1.º b) de la LIVA. Al gravarse esta operación «se devuelven» las cuotas soportadas y deducidas por la construcción del inmueble.
- La base imponible de la operación se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.Tres de la LIVA («Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad»).

- Las obras ejecutadas por el personal de la empresa constituyen, además, un autoconsumo de servicios de los regulados en el artículo 12.3.º de la LIVA.
- La base imponible de ese autoconsumo se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.Cuatro de la LIVA («En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos»).

3. Tributación de las operaciones realizadas en relación con sus actividades en Rumanía. En particular, lugar de realización

- La entrega del edificio en Bucarest debe entenderse realizada en Rumanía por aplicación de una regla similar al artículo 68.Uno de la LIVA española (art. 31 Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre). «INMOCASA, SA» soportará el IVA rumano sin que pueda deducir cuota alguna en España por no haberse soportado en el TAI (art. 92 LIVA).
- De acuerdo con el artículo 47 de la Directiva Comunitaria y por aplicación de un artículo de la LIVA rumana similar al artículo 70.Uno.1.º de la LIVA el servicio prestado por el arquitecto inglés se entiende prestado en Rumanía pues está relacionado con un inmueble ubicado en dicho territorio.
- Servicios de hotel, avión y restaurantes:
 - Hotel: el servicio se entiende prestado en el lugar en el que radica el hotel [art. 70.Uno.1.º h) de la LIVA].
 - Avión: el servicio de avión de España a Rumanía y de Rumanía a España se entiende realizado en el TAI por la parte del trayecto que discorra por dicho territorio (art. 70.Uno.2.º LIVA) si bien dicho transporte se encuentra exento por aplicación del artículo 22.Trece de la LIVA.
 - Restaurantes: el servicio se entiende prestado donde materialmente se preste el servicio [art. 70.Uno.5.º b) LIVA].

No obstante, debe recordarse que en aquellas operaciones en las que el prestador del servicio no esté establecido en el TAI y el servicio se entienda localizado en este último territorio resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo. Es decir, el sujeto pasivo será el destinatario de la operación según el artículo 84.Uno.2. Además, el artículo 79 apartados nueve, diez y once de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) modifica el número 4.º del apartado uno del artículo 97, el apartado cuatro del artículo 99 y artículo 165 de la LIVA. Se elimina toda referencia en la LIVA a la obligación de emisión de **autofactura** en los supuestos de inversión de sujeto pasivo como requisito necesario para deducir el impuesto. Se diferencian dos supuestos: para el caso de que el empresario o profesional que realiza la operación **esté establecido en la Unión Europea**, el destinatario deberá disponer de la factura original emitida por este, conteniendo los requisitos recogidos

en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE; para el caso de que el empresario o profesional **esté establecido en un país tercero**, bastará un justificante contable.

4. Tributación de la operación consistente en el traspaso de la rama de actividad de los concesionarios de la marca Volkswagen

Se trata de una operación no sujeta al IVA por aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA por estar transmitiéndose una «unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios».

Al transmitirse dos locales comerciales afectos a dichas actividades y estar la operación no sujeta al IVA estas transmisiones quedarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7.5 TR Ley ITP y AJD, aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre).

Además, se solicita un pronunciamiento sobre la tributación del reparto de dividendo mediante la entrega de los locales y la plaza de aparcamiento (Partes 3.ª y 5.ª)

Las entregas de estos bienes constituyen una entrega de bienes sujeta al impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 8 de la LIVA sin perjuicio de que por tratarse de una segunda entrega la operación pudiera quedar exenta del impuesto (art. 20.Uno.22 LIVA). Por lo tanto, si se tratara de una primera entrega la sociedad vendría obligada a repercutir el IVA correspondiente. Si se tratara de una segunda o ulterior entrega entonces la operación estaría exenta del impuesto y los adquirentes no podrían renunciar a su aplicación por no tener la condición de empresarios o profesionales con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas (art. 20.Dos LIVA). La exención de la operación determinaría la tributación de las transmisiones por el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la LIVA.

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Las cuestiones planteadas en relación con esta parte del supuesto son las siguientes:

1. ¿Cómo calificaría las rentas derivadas de la distribución de dividendos acordada por el Consejo de «INMOCASA, SA»? ¿Y la retribución de los miembros del Consejo de Administración?

Las rentas derivadas de la distribución de dividendos se califican como rendimientos del capital mobiliario en especie [arts. 21 y 25.1 a) LIRPF] por lo que «INMOCASA, SA» vendrá obligada a realizar el ingreso a cuenta correspondiente. El ingreso a cuenta se calculará aplicando el 19 por 100 al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste para el pagador (art. 103 RIRPF).

Por otro lado, se califican como rendimiento del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17.2 e) de la Ley 35/2006, en adelante LIRPF, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

Además, estas rentas están sujetas a un tipo fijo de retención, el 35 por 100 según el artículo 80.1.3.º del RIRPF.

2. ¿Tiene alguna trascendencia desde el punto de vista tributario la devolución de aportaciones acordada por la SICAV familiar?

No existe ninguna norma especial en relación con esta cuestión en los artículos que regulan el Régimen Especial de las IIC (arts. 94 y 95 LIRPF).

Por lo tanto, habrá que acudir a las normas generales relativas a la determinación de la base imponible del impuesto para calificar y cuantificar las posibles rentas puestas de manifiesto con ocasión de una devolución de capital con devolución de aportaciones.

A tal efecto debemos acudir al artículo 33 de la LIRPF. Este es el primer artículo que la LIRPF dedica a la regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales. En concreto, en la letra a) de su apartado 3.º se dice lo siguiente:

«Se entenderá que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos *minorará el valor de adquisición* de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. *El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta ley.* A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación».

En nuestro caso, el importe cobrado por los socios como consecuencia de la devolución de aportaciones no excede del valor de adquisición de las acciones. De hecho, el importe recibido coincide con el valor de adquisición de las acciones por lo que el reembolso de las aportaciones al capital vía reducción de capital no genera coste fiscal alguno para los socios de la SICAV.

El valor de adquisición de las acciones quedó fijado tras sucesivas ampliaciones «liberadas» en el valor a que se refiere el artículo 37.1 a) de la LIRPF, es decir, el valor de adquisición de las acciones «antiguas» se distribuyó entre todas las acciones, tanto aquellas como las nuevas, lo que dio lugar a una dilución del valor de adquisición de las acciones adquiridas en primer lugar. Se trata este de un mecanismo de diferimiento en la tributación ya que no se tributa por la renta que se genera con motivo de la entrega de acciones liberadas sino cuando se transmiten las acciones (antiguas o nuevas).

Debe recordarse que, con carácter general, tratándose de acciones homogéneas resulta de aplicación la regla FIFO. Es decir, cuando se realice una transmisión de acciones y el contribuyente tenga en cartera acciones adquiridas en distintos momentos y por distintos precios, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial producida como consecuencia de la transmisión, se considerarán transmitidas las adquiridas en primer lugar y el valor de adquisición a tener en cuenta será el valor de adquisición correspondiente a los títulos adquiridos con mayor antigüedad (art. 37.dos LIRPF). Sin embargo, en el presente caso esta regla carece de virtualidad práctica pues como hemos visto todas las acciones tienen el mismo valor, tanto las antiguas como las nuevas.

Las acciones han quedado valoradas en cero euros como consecuencia de la reducción de capital por lo que todo lo que se perciba en el futuro por esta misma vía tributará como rendimiento del capital de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.1 de la LIRPF, es decir, como dividendos. Incluso, si las acciones llegaran a transmitirse el importe total obtenido en la transmisión, tributaría como ganancia patrimonial pues el valor de las acciones es de cero euros. En definitiva, se produce un diferimiento en la tributación de los beneficios obtenidos por los socios de la SICAV cuando estos son «distribuidos» a través de una fórmula como esta. Además, no resultará de aplicación la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos contemplada en el artículo 7 y) de la LIRPF pues expresamente prohíbe su aplicación dicho artículo.

Socio	Valor de adquisición (1)	Importe recibido (2)	Diferencia (2) – (1)
1	768.000	768.000	0
2	768.000	768.000	0
3	768.000	768.000	0
4	72.000	72.000	0

No obstante, este es el régimen fiscal aplicable a las reducciones de capital con devolución de aportaciones realizadas hasta **el 22 de septiembre de 2010**, pues las reducciones de capital con devolución de aportaciones realizadas **a partir de 23 de septiembre de 2010** tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 94 de la LIRPF. La modificación del artículo 94 de la LIRPF se ha introducido por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del

Estado para 2011 cuyo artículo 65 contiene esta modificación. En concreto, a dicho artículo se añade una nueva letra c) en la que se dispone lo siguiente:

«1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta ley, las siguientes rentas:

(...)

c) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

- El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.
- Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3 a) de esta ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

En ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de esta ley a los rendimientos del capital mobiliario regulados en esta letra».

Por lo tanto, si la reducción de capital descrita en el supuesto hubiese tenido lugar a partir del 23 de septiembre de 2010, el importe total percibido tributaría como rendimiento del capital mobiliario sin que hubiese resultado aplicable la exención de 1.500 euros.

3. A la vista de la situación personal y familiar de don Eusebio indique cómo afecta esta a la liquidación del impuesto

Al tener más de 75 años el mínimo del contribuyente se incrementa en 1.122 euros (art. 57 LIRPF). Además, al tener una discapacidad con un grado superior al 65 por 100, al mínimo del contribuyente hay que añadir el mínimo por discapacidad (art. 60 LIRPF), 7.038 euros, más 2.316 euros en concepto de gastos de asistencia (mismo art. 60 LIRPF). Estas mismas cantidades se han mante-

nido para 2011 en la LPGE. Estas y el resto de las cuantías correspondientes a los mínimos personal y familiar se fijan por esta última ley con *carácter indefinido*.

4. Explique las consecuencias fiscales derivadas del pago de una pensión como la que se describe en el enunciado del supuesto

El pago de una pensión compensatoria habilita al obligado a pagarla a practicar una reducción en base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la LIRPF. Para practicar esta reducción será necesario que la pensión sea abonada *en virtud de decisión judicial*.

Por otro lado, el cónyuge que cobre la pensión compensatoria debe declarar el importe de la pensión como rendimiento del trabajo de acuerdo con lo que se establece en el artículo 17.2 f) de la LIRPF sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones que enumera el artículo 7.

Las anualidades por alimentos percibidas del padre, por su parte, constituyen rendimientos del trabajo para aquellos que las perciban –los hijos– según lo dispuesto en el artículo 17.2 f) de la LIRPF si bien se declaran exentas por el artículo 7 k) de la LIRPF cuando se perciban en virtud de decisión judicial. Además, el padre que satisfaga anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial puede reducir la progresividad del impuesto aplicando lo dispuesto en el artículo 64 de la LIRPF, artículo que permite aplicar separadamente la escala del impuesto a la parte de la base liquidable general que corresponda al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. Para eso es necesario que la cuantía de las anualidades por alimentos sea inferior a la base liquidable general. Por otro lado, su mínimo personal se verá incrementado en 1.600 euros anuales.

5. Explique las consecuencias fiscales derivadas de las aportaciones a patrimonios protegidos

El régimen fiscal de las aportaciones a patrimonios protegidos se encuentra regulado en el artículo 54 de la LIRPF y en la disposición adicional decimooctava de la LIRPF. En virtud de lo dispuesto en el artículo 54 el aportante puede reducir su base imponible en el importe de las aportaciones al patrimonio protegido con un límite máximo anual de 10.000 euros. No obstante, existe un límite de 24.250 euros anuales para el conjunto de las aportaciones que puedan realizarse a este tipo de patrimonios.

Para la persona con discapacidad a cuyo favor se constituye el patrimonio protegido la aportación que realiza el aportante tiene la consideración fiscal de rendimiento de trabajo con un límite de 24.250 euros (coincidente con el importe máximo de las aportaciones que pueden realizarse en un año al patrimonio protegido con derecho a reducción).

No obstante, a tales rendimientos del trabajo se les aplicará la exención que se contiene en la letra w) del artículo 7 de la LIRPF que establece que están exentos «w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta ley, *así como los rendimientos*

del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta ley, hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples».

Además, no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el preceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

Finalmente, el aportante no tendrá ni una ganancia ni una pérdida patrimonial como consecuencia de la aportación realizada [art. 33.3 e) LIRPF].

6. Cuantifique e indique quién debe tributar por las rentas derivadas de los diversos inmuebles que se han enumerado en el supuesto

Son cada uno de los comuneros los que deben tributar por las rentas derivadas de los inmuebles a que se refiere el supuesto y lo harán en proporción a su participación en la comunidad de bienes. La LIRPF regula un régimen especial de tributación aplicable a las entidades del artículo 35.4 de la LGT, entre ellas las comunidades de bienes. Dicho régimen especial es el régimen especial de atribución de rentas, en virtud del cual las rentas que obtienen las comunidades de bienes «se atribuyen» a sus miembros en proporción a su participación en ellas (en defecto de pacto que establezca de forma expresa la forma de atribuir los rendimientos).

Debe recordarse en este punto que las comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles y demás entidades que carentes de personalidad jurídica propia tengan un patrimonio separado susceptible de imposición SOLO serán sujetos pasivos de aquellos impuestos en los que se establezca expresamente esta posibilidad. Así se desprende del citado artículo 35.4 de la LGT.

Como se ha indicado, las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del IRPF sino que lo son sus miembros y son estos quienes deben tributar por las rentas obtenidas por la comunidad. Así queda ratificado en el artículo 8.3 de la LIRPF que establece que «No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de esta ley».

El régimen especial de entidades en régimen de atribución de rentas se regula en los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Así, el artículo 86 de la LIRPF estipula que «Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.^a».

Por otro lado, las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes *tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos*. Así se desprende del artículo 88 de la LIRPF.

Análisis de las distintas rentas obtenidas:

- a) El piso calle Sorní de Valencia genera rendimientos del capital inmobiliario. El rendimiento neto vendrá determinado por la diferencia entre el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el IVA o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario y la suma de los gastos deducibles que se enumeran en el artículo 23 de la LIRPF. En consecuencia, los gastos anuales de comunidad, IBI, y suministros deben incluirse en los ingresos íntegros aunque, simultáneamente, tienen el carácter de gastos deducibles. Por lo tanto, el rendimiento neto será de 14.400 euros (es decir, $1.200 \text{ €/mes} \times 12 \text{ meses}$).

No obstante, el artículo 24 dispone que «Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un *pariente*, incluidos los afines, *hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley*».

Los primos son parientes de tercer grado. Por eso debemos comprobar si el rendimiento neto es inferior o no al rendimiento que se derivaría de la aplicación del artículo 85 de la LIRPF (Imputación de Rentas Inmobiliarias). Siendo el valor catastral de 115.000 euros (revisado) la renta a imputar según el artículo 85 sería de 1.265 euros ($115.000 \times 1,1\%$). Al ser inferior esta cantidad al rendimiento neto calculado por diferencia entre los ingresos y los gastos, este será el importe a considerar como rendimiento neto.

- b) La renta que generan estos apartamentos es la que resulta de aplicar, en este caso sí, el artículo 85 de la LIRPF. Es decir, 2.750 euros ($125.000 \times 2 \times 1,1\%$).
- c) Las rentas que genera el usufructo tributan como rendimientos del capital inmobiliario (art. 22 LIRPF). Ahora bien, a efectos de la determinación del rendimiento neto debe tenerse en cuenta que el precio satisfecho para la constitución del usufructo puede amortizarse en un importe equivalente al que resulte de dividir el valor de adquisición por el número de años de duración del usufructo. Así, el artículo 23.1 *in fine* de la LIRPF establece que «En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, *con el límite de los rendimientos íntegros*, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen». En el mismo sentido el artículo 14.3 del RIRPF establece que cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el importe de la amortización anual será el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

De acuerdo con esta regla, la amortización anual sería de 125.000 euros/año pues aunque repartiendo el coste de adquisición del usufructo entre el número de años de duración la cantidad sea algo superior ($150.000 \text{ €} = 3.000.000/20 \text{ años}$) juega el límite previsto en el artículo 23.1 de la LIRPF.

- d) Las cantidades cobradas en virtud de la participación en el derecho de traspaso tiene la calificación de ganancia patrimonial según el artículo 37.1 f) de la LIRPF constituyendo la ganancia patrimonial, precisamente, el importe obtenido por la participación en el traspaso (en nuestro caso 25.000 €).

Como ya se ha señalado «Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si estos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales».

Un aspecto esencial del régimen de entidades en atribución de rentas radica en la obligación de presentar una declaración informativa en los términos previstos en el artículo 90 de la LIRPF, que establece lo siguiente:

«1. Las entidades en régimen de atribución de rentas **deberán presentar una declaración informativa**, con el contenido que reglamentariamente se establezca, **relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes**, residentes o no en territorio español.

2. La obligación de información a que se refiere el apartado anterior deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o por sus miembros contribuyentes por este impuesto o sujetos pasivos por el IS en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas **deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establezcan.**

4. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

5. *No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales».*

7. ¿Cuáles son los costes fiscales derivados del acuerdo para la extinción de la relación laboral del director general de «INMOCASA, SA» tanto para esta como para aquel?

Para «INMOCASA, SA» no existe coste fiscal en la operación más allá de la obligación de practicar la retención correspondiente a cuenta del IRPF del director general.

Por otro lado, el director general cobra una «indemnización» por el cese en su puesto de trabajo que podrá gozar de la reducción del 40 por 100 por tratarse de un rendimiento calificado por el Reglamento del Impuesto como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Por lo tanto, «tan solo» integrará en su base imponible 600.000 euros en concepto de rendimiento íntegro del trabajo.

Ahora bien, si esa «indemnización» se cobrara en 2011 el director general debería saber que la base máxima sobre la que se podría aplicar la reducción del 40 por 100 es de 300.000 euros. Así es, en virtud de una modificación introducida en el artículo 18 de la LIRPF por el artículo 66 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, la cantidad a integrar en la base imponible sería de 880.000 euros.

Además, el artículo 63 la misma ley ha introducido una modificación en la escala de gravamen del impuesto. En concreto, se han introducido dos nuevos escalones para que las rentas más altas tributen a un tipo más elevado que el existente hasta el 31 de diciembre de 2010. En concreto, se crea un quinto tramo para rentas superiores a 120.000 euros en el que se fija un tipo general del 22,5 por 100 y un sexto tramo para rentas superiores a 175.000 euros en el que se fija el tipo general en un 23,5 por 100. Es decir, si las comunidades autónomas no hicieran uso de su capacidad normativa para regular la escala general del impuesto, el tipo (marginal) de gravamen aplicable a las rentas superiores a 120.000 euros sería del 45 por 100 y del 47 por 100 para las rentas superiores a 175.000 euros.

Por lo tanto, si el director general de «INMOCASA, SA» cobrara la indemnización en 2011 vería cómo no solo se limita la posibilidad de aplicar la reducción por irregularidad al rendimiento obtenido sino que, además, tributaría al tipo del 47 por 100. No cabe duda de que si se cobrara la indemnización en 2010 saldría más que beneficiado a la vista del coste fiscal a soportar a partir del 1 de enero de 2011 en operaciones de este tipo.

PARTE 6.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Cuestiones:

- 1. ¿Tiene alguna consecuencia desde el punto de vista de la gestión tributaria el hecho de que durante 2009 el volumen de operaciones de la entidad sea superior a 6.010.121,04 euros? ¿Y el hecho de que este sea inferior a tal cifra en 2010?**

Sí, el hecho de que se supere la mencionada cifra determina para el año siguiente la inclusión de «INMOCASA, SA» en el Registro de Grandes Empresas de acuerdo con lo que establece el artículo 3.5 del RGAT.

Como consecuencia de ello, estaría obligada a presentar un modelo de declaración censal (modelo 036) de modificación comunicando esta circunstancia a la Administración tributaria y quedaría obligada a presentar todas sus autoliquidaciones (IVA, Retenciones) mensualmente. Así el artículo 10.2 l) del RGAT dispone que «Esta declaración (la de modificación), en particular, servirá para:

(...)

l) Comunicar a la Administración tributaria el cambio de periodo de liquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y a efectos de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades por estar incluidos en el Registro de grandes empresas regulado en el artículo 3 de este reglamento, o en atención a la cuantía de su último presupuesto aprobado cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.»

Por otro lado, en 2011 dejará de ser Gran Empresa pues el volumen de operaciones correspondiente al año inmediato anterior –2010– fue inferior a 6.010.121,04 euros.

2. ¿Cuáles son las consecuencias derivadas del ingreso realizado por «INMOCASA, SA»?

Los efectos del ingreso realizado son los que se derivan del artículo 87.5 del RGAT. Dicho artículo establece que «Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, **en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria**, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones. Asimismo, **los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso**».

En definitiva, estamos ante una regularización previo requerimiento de la Administración que impide la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea (art. 27 LGT) y no excluye la responsabilidad tributaria por las infracciones que se pudieran haber cometido.

3. ¿Es correcta la notificación del requerimiento?

Aunque la notificación resultaría válida realizándose una interpretación literal del artículo 112 de la LGT, ya se ha visto en otra parte de este «supuesto práctico profesional» que para que los intentos de notificación sean válidos a efectos de la práctica de notificaciones por comparecencia estos deben realizarse en fechas y horas distintas, lo que no sucede en el presente caso dado que dos intentos que constan en el expediente lo han sido a la misma hora.

4. ¿Se inicia algún procedimiento de gestión tributaria con la notificación de dicho requerimiento?

La notificación del primer requerimiento inicia un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones a que se refiere el artículo 153 del RGAT. En concreto, en el presente caso estaríamos ante el supuesto de la letra b), es decir, se ha puesto de manifiesto el incumplimiento de la obligación de presentar las autoliquidaciones de retenciones de los tres meses del cuarto trimestre y esta circunstancia se conoce gracias a la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario.

También podría haberse iniciado en virtud del supuesto contemplado en la letra a) del mismo artículo 153, pues una de las circunstancias que debe figurar en el censo de empresarios, pro-

fesionales y retenedores es, precisamente, el conjunto de autoliquidaciones que deba presentar cada obligado.

Estas actuaciones no inician un procedimiento de comprobación. De hecho, en el apartado sexto de este mismo artículo se dice que el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará, entre otros supuestos, cuando se inicie un procedimiento de comprobación o investigación. Esto es lo que ocurre en el presente caso ya que una vez vencido el plazo para la atención del requerimiento se inicia un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación.

Uno de los supuestos en los que se puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada es, precisamente, uno como el que estamos analizando, es decir, cuando de los datos que obran en poder de la Administración se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria *sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria* (art. 163 RGAT).

5. ¿Tiene alguna consecuencia tributaria la falta de realización de adquisiciones intracomunitarias durante un plazo superior a un año? Justifique su respuesta y describa brevemente el procedimiento de gestión tributaria que iniciará, en su caso, la Administración tributaria

La consecuencia de la falta de realización de adquisiciones intracomunitarias durante un plazo superior a un año es que la Administración, tras instruir el correspondiente procedimiento de rectificación censal puede excluir a «INMOCASA, SA» del Registro de Operadores Intracomunitarios.

Así es, el artículo 10.2 e) establece también la obligación de presentar una declaración censal de modificación para «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que cesen en el desarrollo de las actividades sujetas al mismo sin que ello determine su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, *y las personas o entidades que durante los 12 meses anteriores no hayan realizado entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o no hayan prestado o sido destinatarios de las prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos c) y d) del artículo 3.3 de este Reglamento, deberán presentar, asimismo, una declaración censal de modificación solicitando la baja en el Registro de operadores intracomunitarios*».

Si el obligado tributario no presenta esta declaración, la Administración tributaria podría, de oficio, y previa tramitación del procedimiento de rectificación censal a que se refieren los artículos 144 y siguientes del RGAT, acordar su baja en el Registro de Operadores Intracomunitarios. Todo ello sin perjuicio de que en el caso de que volviese a realizar alguna actividad por la que debiera estar incluido en dicho Registro solicitase de nuevo la inclusión mediante la presentación de una nueva declaración censal de modificación.

PARTE 7.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

En relación con el enunciado de la letra A) se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Puede interponer la sociedad algún tipo de recurso? ¿Contra qué acto administrativo? En caso de que fuera procedente la interposición de algún tipo de recurso, ¿cuál sería la resolución que le daría la Administración?

Procede interponer recurso potestativo de reposición [arts. 222 LGT y 227.2 g) LGT] o, en su caso, reclamación económico-administrativa contra la notificación de la diligencia de embargo de las cuentas. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 170.3 de la LGT contra la diligencia de embargo solo cabe interponer recurso por alguno de los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

De acuerdo con los datos que da el enunciado del supuesto habría que concluir que el motivo por el que podría prosperar el recurso es el segundo de los que se acaban de enunciar –falta de notificación de la providencia de apremio– ya que, aunque formalmente se hayan cumplido los requisitos que el artículo 112 de la LGT exige para acudir a la notificación por comparecencia (al menos dos intentos de notificación en el domicilio fiscal de la sociedad), tanto el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, como los tribunales de justicia (el Tribunal Supremo a la cabeza) exigen que los intentos de notificación se practiquen en fechas y horas distintas, cosa que no ocurre en el presente caso pues como se desprende del enunciado los intentos se practican siempre a la misma hora.

2. ¿Se han devengado intereses del periodo ejecutivo? ¿Cuándo se liquidan estos intereses, con la notificación de la providencia o en otro momento?

Sí, se han comenzado a devengar los intereses de demora del periodo ejecutivo pues de acuerdo con el artículo 161.4 de la LGT estos comienzan a devengarse a partir del momento en que se inicia el periodo ejecutivo. Este se inicia, en el caso de liquidaciones practicadas por la Administración, por el transcurso de los plazos del artículo 62.2 de la LGT sin haber realizado el ingreso de la deuda (*ex art. 161 LGT*).

En cuanto al momento en que deben liquidarse los intereses de demora del periodo ejecutivo, el artículo 72 del Reglamento General de Recaudación (RGR) (aprobado por RD 939/2005) dispone lo siguiente:

«1. Las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso.

Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento una deuda se satisfaga totalmente antes de que concluya el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, para el pago de las deudas apremiadas, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

2. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés no incluirá el recargo de apremio.

3. El tipo de interés se aplicará de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria o presupuestaria, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias respectivamente.

4. El cálculo de intereses se realizará, según los casos, de la siguiente forma

- a) Cuando se produzca el pago de la deuda apremiada una vez finalizado el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración.
- b) En el supuesto al que se refiere el párrafo a), el órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda apremiada.
- c) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.
- d) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

En los casos de los párrafos b), c) y d) no será necesaria la notificación expresa de la liquidación de los intereses de demora devengados si en la notificación de la deuda principal o en cualquier otro momento posterior le ha sido notificado al interesado el importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago, una referencia al tipo de interés aplicable, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias, y la forma de cómputo del tiempo de devengo.

En definitiva, la providencia de apremio no sirve para notificar la liquidación de los intereses de demora del periodo ejecutivo.

3. ¿Qué consecuencias puede tener la actuación del director de la sucursal del Banco de Santander del que es cliente «INMOCASA, SA»? Razone y desarrolle su respuesta

El Banco de Santander podría haber incurrido en un supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 42.2 de la LGT por haber colaborado con el deudor en la ocultación a la Administración de sus bienes (no comunica el saldo real de las cuentas de «INMOCASA, SA») y por haber

incumplido órdenes de embargo (no embarga los saldos de *otras cuentas* abiertas en la misma entidad cuando estaba obligado a ello) pues el artículo 79 del RGR establece en su apartado primero lo siguiente:

«Cuando la Administración conozca la existencia de, al menos, una cuenta o depósito abierto en una oficina de una entidad de crédito, el embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo en la que deberá identificarse la cuenta o el depósito conocido por la Administración actuante.

El embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina, sean o no conocidos por la Administración, hasta alcanzar el importe de la deuda pendiente, más el recargo del periodo ejecutivo, intereses y, en su caso, las costas producidas».

Al tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria no será necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal pero se debe instruir un procedimiento de recaudación para la derivación de responsabilidad al banco (arts. 41, 174 y 175 LGT y 124 RGR). En dicho procedimiento debe darse previa audiencia al interesado (el responsable).

Lo más característico de este supuesto de responsabilidad es que la responsabilidad del banco se extiende en virtud del artículo 42.2 de la LGT al recargo de apremio, a los intereses de demora del periodo ejecutivo y a las sanciones. Debe recordarse que con carácter general el alcance de la responsabilidad tributaria no se extiende a estos conceptos según dispone el artículo 41.3 de la LGT. Ahora bien, el alcance de la responsabilidad tiene un límite: el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria. En nuestro caso, el límite de la responsabilidad del banco es de 39.450,00 euros que era el valor de los saldos disponibles en las cuentas abiertas por «INMOCASA, SA» en la sucursal en la que se practicó el embargo.

Por otro lado, debe destacarse que en este supuesto de responsabilidad (art. 42.2 LGT), a diferencia de lo que ocurre en los demás supuestos, el responsable no puede impugnar las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto sino tan solo el alcance global de la responsabilidad (véase art. 174.5 *in fine* LGT).

Por último, en relación con la letra B) se plantean estas otras cuestiones:

1. ¿Cuáles son las consecuencias de la falta de atención del requerimiento remitido por el órgano competente? ¿Procede la inadmisión de la solicitud? ¿En qué otros supuestos procede la inadmisión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento?

La consecuencia del incumplimiento de este requerimiento es el archivo de la solicitud de aplazamiento y NO LA INADMISIÓN. Además, como consecuencia de ello el órgano competente para su tramitación actuará como si la solicitud de aplazamiento no se hubiera presentado. Así se deriva del artículo 46.6 del RGR.

La inadmisión procede exclusivamente en los supuestos previstos en el artículo 47 del RGR, es decir:

- a) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- b) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera quedado suspendido por haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o por haber sido remitido el expediente al Ministerio Fiscal por concurrir alguno de los supuestos regulados en el artículo 305 del Código Penal, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y periodos objeto de dicho procedimiento de comprobación o investigación.
- c) La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

2. ¿Podría el órgano de recaudación competente para tramitar la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento conceder un aplazamiento o un fraccionamiento con aportación de una garantía distinta de las que menciona el supuesto?

Sí, el obligado tributario puede ofrecer y la Administración tributaria admitir una garantía distinta del aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución siempre que se acredite la imposibilidad de obtener alguna de estas garantías y el órgano competente valore positivamente la suficiencia jurídica y económica del bien o derecho ofrecido como garantía (arts. 46 y 48 RGR).

3. Suponga que el representante legal de «INMOCASA, SA» acude a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal el día 1 de junio para solicitar un certificado de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El certificado es exigido por la Generalitat Valenciana para concurrir a un concurso convocado para la construcción de una serie de edificios de protección pública. ¿Cuál será el sentido del certificado?

El certificado se expedirá en sentido NEGATIVO (art. 72 RGAT) ya que al haberse archivado la solicitud de aplazamiento las deudas se encontrarán en periodo ejecutivo, lo que determina que un obligado tributario no pueda considerarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias [art. 74.1 g) RGAT –no mantener con la Administración expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida].