

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

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

Inspectores de Hacienda del Estado

[Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE de 11 de julio)].

Extracto:

DESARROLLAMOS a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Resolución de 2 de julio de 2009 (BOE de 11 de julio)].

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

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

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

ALFONSO GARCÍA TAVARES

EVA MARTÍN DÍAZ

Inspectores de Hacienda del Estado

[First part of the third exercise from the Admission Test for the Corps of Revenue Agents. Official Announcement Resolution of 2 July 2009 (Spanish Official Journal of 11 July)].

Abstract:

WE develop herein a professional practice belonging to the first part of the third exercise from the admission test for the Corps of Revenue Agents in Spain (Resolution of 2 July 2009, Spanish Official Journal of 11 July).

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

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

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes, deberá Usted elaborar un dictamen que aborde los aspectos tributarios, civiles y mercantiles que puedan derivarse de la misma.

El dictamen se estructura en ocho partes que se citan a continuación. Para elaborar su dictamen deberá tener en cuenta la información de carácter general contenida en el punto III, y la contenida en cada una de dichas partes.

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

II. NOTAS

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

- Los años a los que se refiere el dictamen comprenden desde el año 2005 hasta el año 2009.
- La fecha del dictamen es la de hoy: 22 de enero de 2010.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos esos ejercicios ha sido la misma y es la que está vigente a fecha de hoy.

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

III. INFORMACIÓN BÁSICA COMÚN A TODOS LOS APARTADOS

«TEXTIL, SA» es una entidad constituida mediante escritura pública de fecha 25 de enero de 2000, debidamente inscrita. El capital social está constituido por mil acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por partes iguales por los fundadores: don Juan Español Español y don Miguel Español Español, sin que consten cambios en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

El 24 de noviembre de 2004, la Junta General de socios de «TEXTIL, SA» acuerda, por unanimidad, designar a don Juan Español Español administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad, sin que hasta la fecha figuren cambios en el órgano de representación.

Su principal actividad económica es la fabricación, comercialización y distribución de productos textiles.

La Administración tributaria ha realizado a la entidad «TEXTIL, SA» determinadas actuaciones de comprobación durante los años 2005 a 2008.

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

En las actuaciones de comprobación realizadas por la Administración tributaria a la entidad «TEXTIL, SA» referentes al ejercicio 2005 se le han requerido determinados datos relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Ante la falta de cumplimiento del citado requerimiento, la Administración tributaria solicitó y obtuvo de terceros (entidades de crédito y notarios) determinados datos relativos a las operaciones económicas, profesionales y financieras llevadas a cabo por la entidad.

Estos datos obtenidos de terceros son puestos en conocimiento del obligado tributario, mediante diligencia, en la cual se le requiere nuevamente la aportación de nuevos datos tributarios.

Pasado un mes de dicho requerimiento, el mismo es impugnado por el representante legal de la entidad «TEXTIL, SA», alegando que se trata de datos cuya revelación atenta contra el honor y la intimidad personal y que, como tal, no pueden ser solicitados. Igualmente, considera ilegal la cesión de datos por parte de las entidades de crédito y notarios a la Administración tributaria porque no ha existido el consentimiento del afectado y porque, en cualquier caso, se vulnera el secreto bancario y

el profesional que afecta tanto a los responsables de los ficheros como a quienes intervengan en cualquier fase del tratamiento de los datos, todo ello de acuerdo a los artículos 11.1 y 10 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal, solicitando que se estime el recurso administrativo que interpone por estos motivos.

Entre tanto, el procedimiento de comprobación continuó con los datos que obtuvo la Administración tributaria de terceros, que permitieron practicar la oportuna liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 de la cual resultó una cuantía a ingresar. Una vez notificada la liquidación, ésta no fue impugnada por la entidad, transcurridos los plazos previstos para ello.

Iniciado el procedimiento de apremio para la recaudación de la deuda tributaria del obligado tributario, la unidad de recaudación competente para la tramitación ha tenido conocimiento de los siguientes hechos:

- La entidad «TEXTIL, SA» adquirió una finca rústica situada en Ciudad Real y cuya utilización principal es la explotación cinegética. La adquisición se realizó mediante escritura pública fechada el 12 de junio de 2004, sin que hasta la fecha se haya procedido a su presentación en el Registro de la Propiedad para su inscripción.
- La actividad de fabricación de la entidad «TEXTIL, SA» se realiza en unos locales cuya titularidad dominical corresponde a la sociedad «PASA, SA». Las acciones de «PASA, SA» no cotizan en mercado secundario alguno y fueron adquiridas en su totalidad por «TEXTIL, SA» mediante escritura pública de fecha 14 de abril de 2002.
- La entidad «TEXTIL, SA» ha adquirido en subasta pública un cuadro de un famoso pintor. Una vez adquirido el cuadro en la subasta, éste ha sido vendido a un coleccionista de arte. Este coleccionista tenía la intención de exportar el cuadro a Estados Unidos, por lo que se acordó que el pago del precio quedara pendiente hasta la autorización de la exportación. Dicha autorización fue otorgada el día 13 de junio de 2009, pero el precio no ha sido satisfecho aún.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Resolución de los temas planteados en el recurso administrativo interpuesto.
- **SEGUNDA.** Determine: 1) si existe la posibilidad de embargar o perseguir los bienes y derechos a que se ha hecho referencia, 2) las actuaciones que, en su caso, hubieran de practicarse con carácter previo, y 3) el orden en el que, en su caso, hayan de practicarse los embargos.

PARTE 2.ª Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de Inspección de los Tributos

En fecha 16 de abril de 2009, se notifica en el domicilio social de la entidad «TEXTIL, SA» el inicio de un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades e Impues-

to sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2007. El alcance de las actuaciones en el procedimiento de inspección es de carácter general.

Los días 15 de mayo y 26 de junio de 2009 comparece ante la inspección don Juan Español Español en su calidad de administrador único de la citada entidad aportando diversa documentación de índole contable y fiscal.

El 29 de julio de 2009, don Juan Español Español rehúsa la notificación de la concesión de trámite de audiencia en el procedimiento de inspección. Los hechos y circunstancias puestos de manifiesto determinan que, en el ámbito de las actuaciones desarrolladas por la inspección, en fecha 10 de agosto de 2009 se notifique a la entidad «COMERCIAL, SL», participada por don Juan Español Español, la comunicación de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario.

El 4 de septiembre de 2009, don Juan Español Español atiende a la inspección y suscribe las siguientes actas de las que resulta cantidad a ingresar:

- Acta de conformidad correspondiente al mes de enero del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, dada la conformidad parcial del obligado en relación con este concepto y periodo.
- Acta de disconformidad que incluye la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007.
- Acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

El 7 de septiembre de 2009 se notifican a la entidad «TEXTIL, SA» el informe ampliatorio junto con las actas de disconformidad.

El 8 de septiembre de 2009, comparece don Juan Español Español informando a la inspección de su renuncia al cargo de administrador, lo cual acredita mediante escritura pública otorgada el 21 de agosto de 2009. En diligencia de constancia de hechos la inspección solicita que acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente a la entidad representada. Esta solicitud de la inspección no resulta atendida.

El 9 de septiembre de 2009, la entidad «COMERCIAL, SL» formula alegaciones en el procedimiento de inspección seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición de responsable tributario.

El 11 de septiembre de 2009, se notifica a la entidad «COMERCIAL, SL» trámite de audiencia en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria.

Concluido el plazo sin que la entidad «TEXTIL, SA» presentara alegaciones, el órgano competente dicta el acto administrativo de liquidación en fecha 6 de octubre de 2009, confirmando las propuestas incluidas en las actas de disconformidad.

El 7 de octubre de 2009 la Junta General de accionistas de la entidad «TEXTIL, SA», cumpliendo las previsiones legales establecidas al efecto, acuerda proceder a la disolución y liquidación de la citada entidad. Efectuada la liquidación del activo y pasivo de la entidad, se acuerda el reparto del haber social con la aprobación de todos los socios y se otorga escritura pública de extinción de la sociedad, debidamente inscrita en el Registro Mercantil, entendiéndose producida válidamente la extinción de la personalidad jurídica el 16 de octubre de 2009.

En fecha 19 de octubre de 2009 se notifica el acuerdo de liquidación a don Juan Español Español y a don Miguel Español Español. Dichas notificaciones se efectúan en su condición de socios de la entidad disuelta y liquidada.

De los hechos y circunstancias puestos de manifiesto en el expediente, resulta acreditado que se ha respetado el plazo máximo de duración de actuaciones.

En fecha 22 de octubre de 2009, dentro de las actuaciones de la inspección, se dicta acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria solidaria de la entidad «COMERCIAL, SL», que resulta notificado el 23 de octubre de 2009, cuyo alcance comprende las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007. Dicho acuerdo no incluye requerimiento de pago de las deudas incluidas en el alcance.

El 26 de octubre de 2009, don Miguel Español Español interpone recurso de reposición frente a las liquidaciones derivadas tanto de las actas de disconformidad como de las de conformidad, anteriormente mencionadas, y de forma resumida, alega lo siguiente:

- Actuaciones inspectoras nulas por seguirse con persona que carece de apoderamiento suficiente para representar al sujeto pasivo en la firma de las actas dado que consta en el expediente su renuncia al cargo en documento público de fecha anterior a la formalización de dichas actas.
- Inexistencia de fundamento jurídico para formalizar dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2007, solicitando la nulidad al no documentarse el resultado de las actuaciones en un acta por cada tributo y periodo objeto de comprobación e investigación.
- Defecto determinante de nulidad del procedimiento de inspección al no tener en consideración las alegaciones formuladas el 9 de septiembre de 2009 por la entidad «COMERCIAL, SL», en el procedimiento de comprobación e investigación seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición de responsable tributario.
- Ineficacia de las liquidaciones derivadas, tanto del acta de conformidad como de las suscritas en disconformidad, en relación con la notificación de las mismas.

Por su parte, la entidad «COMERCIAL, SL» plantea recurso de reposición frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria solidaria alegando únicamente la nulidad del mismo ya que, tanto el inicio como el trámite de audiencia del procedimiento de declaración de responsabilidad, se efectúan con carácter previo a las liquidaciones de las deudas incluidas en el alcance de dicho acuerdo.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

Resolución de ambos recursos de reposición, considerando las alegaciones de los obligados tributarios.

PARTE 3.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

En las actuaciones de comprobación e investigación realizadas a la entidad «TEXTIL, SA», en relación con el Impuesto sobre Sociedades se analizaron, entre otras, las siguientes cuestiones:

PRIMERA. A finales de 2007 la entidad «TEXTIL, SA» adquirió el 100% del capital de la sociedad «INDUSTRIAS, SA» por 16.200.000 euros. La sociedad «INDUSTRIAS, SL» en el año 2005 obtuvo una base imponible negativa de 15.000.000 euros y en el año 2006 no realizó actividad económica alguna.

El patrimonio neto de la sociedad «INDUSTRIAS, SL» en el momento en que se realizó la adquisición era de:

- Capital 25.000.000 euros
- Prima de emisión 5.000.000 euros
- Pérdidas ejercicios anteriores 15.000.000 euros

SEGUNDA. Durante el año 2004 la entidad «TEXTIL, SA» había mantenido su domicilio fiscal en el territorio foral de Navarra, en el que realizó el 100% de sus operaciones. A partir del año 2005 «TEXTIL, SA» trasladó su domicilio fiscal al territorio común realizando en dicho territorio el 100% de sus operaciones durante los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

En su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004 presentada en el territorio foral de Navarra hizo constar una deducción de la cuota íntegra para incentivar el desarrollo de nuevos diseños textiles generada por importe de 30.000 euros. Esta deducción es específica de la normativa foral navarra y no existe en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del territorio común. Dicha deducción de acuerdo con la normativa foral navarra se podía aplicar en las liquidaciones de los periodos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. Durante los periodos 2004, 2005 y 2006 la entidad ha aplicado 5.000 euros de dicha deducción cada periodo.

TERCERA. La entidad «TEXTIL, SA» es propietaria de un edificio de viviendas en alquiler que está alquilado desde el año 2000. En el año 2006, dada la situación del inmueble y las costosas obras de reparación, decidió demolerlo y construir uno nuevo con cinco viviendas que se finalizó en el año 2007. Las obras de construcción ascendieron a 1.000.000 de euros. El valor total del nuevo edificio es de 2.000.000 de euros, de los cuales el 50% corresponde al valor del suelo.

En el año 2007, la entidad «TEXTIL, SA», ante la necesidad de tesorería, vendió, a personas sin vinculación, dos de las nuevas viviendas finalizadas por un importe total de 1.600.000 euros obteniendo un beneficio de 800.000 euros en dicha operación. Las otras tres viviendas restantes se destinaron al alquiler.

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2007, la entidad «TEXTIL, SA» ha hecho constar 48.000 euros como deducción generada por la reinversión de los beneficios extraordinarios procedentes de las dos viviendas vendidas, al considerar como reinversión la construcción de las otras tres viviendas destinadas al alquiler.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Importe de base imponible negativa correspondiente a periodos anteriores que podría ser compensada en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 de la entidad «TEXTIL, SA».
- **SEGUNDA.** Determine si la entidad «TEXTIL, SA» tiene derecho a aplicarse la deducción para el desarrollo de nuevos diseños textiles tal como se le ha aplicado en los periodos 2004, 2005 y 2006 y, en su caso, cuál sería el importe que podría aplicar en 2007.
- **TERCERA.** Valore si la operación de la transmisión de las dos viviendas da derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y si es así, cuál sería el importe generado en 2007, teniendo en cuenta que el porcentaje legal establecido para dicha deducción es del 12% de la base de la deducción.

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

En las actuaciones de comprobación e investigación realizadas a la entidad «TEXTIL, SA», en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido se analizaron, entre otras, las siguientes operaciones:

PRIMERA. Adquisición de una furgoneta para pequeños envíos de mercancías por un precio de compra de 36.000 euros. La empresa concesionaria de automóviles que ha realizado la venta ha satisfecho por cuenta de «TEXTIL, SA» el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por importe de 4.320 euros. Asimismo, la empresa concesionaria le ha descontado del precio de compra 6.000 euros ya que «TEXTIL, SA» entregó a cambio una furgoneta que estaba utilizando para el transporte de sus productos textiles y que había adquirido en el año 2000 por un precio de 27.000 euros más el IVA correspondiente.

SEGUNDA. La entidad «TEXTIL, SA» presta el servicio de comedor a los empleados de la empresa según las condiciones establecidas en el correspondiente convenio colectivo, percibiendo

un montante de 4 euros por cada servicio de comida que es satisfecho por cada empleado a su salida del comedor. El coste unitario del referido servicio para la entidad «TEXTIL, SA» es de 6 euros y su valor de mercado asciende a 10 euros por servicio.

TERCERA. Adquisición a una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto de una patente por 1.000.000 de euros referida a un nuevo tipo de material con determinadas propiedades que impiden que se manche. Para promocionar el uso del nuevo material «TEXTIL, SA» lanza una agresiva campaña publicitaria con el siguiente contenido y actuaciones:

- Celebración de sesiones demostrativas sin contraprestación para explicar el funcionamiento del nuevo producto.
- Entrega de folletos publicitarios, sin contraprestación, a todos los asistentes a las mencionadas sesiones demostrativas en los que se especifican las principales características técnicas del tejido y los puntos de venta del mismo. El coste unitario es de 100 euros.

CUARTA. Adquisición directamente al promotor de un apartamento en Benidorm para uso del Administrador de la entidad por importe de 200.000 euros sin incluir los impuestos indirectos correspondientes. Conocida la operación por los trabajadores de la empresa y ante sus protestas y amenazas de huelga, la Dirección de la entidad «TEXTIL, SA» decide organizar una rifa en la que entregará el apartamento como premio. El afortunado fue el jefe de contabilidad de la empresa.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Trascendencia a efectos del IVA de las operaciones anteriores, determinando el IVA devengado y el IVA deducible en cada una de ellas.
- **SEGUNDA.** Determinar los siguientes elementos estructurales del IVA en cada uno de las operaciones planteadas:
 - a) Sujeción o no de la operación, hecho imponible y posibles exenciones.
 - b) La base imponible y tipo de gravamen.
- **TERCERA.** Posibles implicaciones en otros impuestos indirectos.

PARTE 5.ª Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales

A partir del año 2006 la entidad «TEXTIL, SA» decide trasladar su línea de producción de chaquetas a un tercer país. Para llevar a cabo esta producción contrata los servicios de un agente de compras en dicho país con la finalidad de captar proveedores, localizar fabricantes, materias primas,

gestionar compras, etc. A través de dicho agente, «TEXTIL, SA» acuerda la fabricación de las chaquetas con un fabricante de este tercer país y contacta con un centro de diseño ubicado también en dicho país la elaboración de un diseño para las chaquetas. Una vez elaborado el diseño, es entregado al fabricante de las chaquetas para la elaboración de las mismas.

En 2006 la entidad «TEXTIL, SA» ha importado maquinaria nueva para confeccionar el resto de prendas de vestir que fabrica en España, habiéndose desplazado a España los técnicos de la empresa suministradora para realizar el montaje y prestar la asistencia técnica necesaria.

La Administración tributaria inicia actuaciones de comprobación en junio de 2008. Las comprobaciones finalizan en abril de 2009.

A estos efectos, en la base de datos de la Agencia Tributaria aparecen los siguientes datos correspondientes a 2006:

a) El valor de las importaciones es de 6.000.000 de euros con la siguiente distribución:

Partida arancelaria	Valor	% arancel
61.03.32.00 (chaquetas)	3.000.000 de euros	12,4%
84.46.29.00 (telares)	3.000.000 de euros	1,7%

b) En la relación de salidas por invisibles, figuran 135.000 euros en concepto de comisiones sobre importaciones y 280.000 euros en concepto de prestaciones de servicios.

Del total de documentos únicos aduaneros (DUA) presentados a despacho y examinados por la inspección en sus actuaciones se observa que:

- Las condiciones de entrega son CIF.
- En la Declaración de Valor (DV.1), sólo consta el valor factura, sin que consten datos adicionales.

Por parte de la inspección se solicita a la empresa aclaración y justificación contable de la cantidad que figura como prestación de servicios, manifestando y comprobándose por la inspección que 200.000 euros corresponden al pago de la elaboración de diseños y 80.000 euros corresponden al pago de los gastos de instalación y asistencia técnica de la maquinaria importada.

Se ha constatado que la empresa no ha efectuado ingreso de IVA por estos conceptos y sí que ha autofacturado el IVA correspondiente al pago de comisión sobre importaciones.

Efectuada la comprobación de los gastos de las cuentas de la entidad, referidas a las operaciones mencionadas, figura el siguiente desglose:

- Compras de mercaderías 6.000.000 euros
- Servicios exteriores 415.000 euros

La partida de servicios exteriores se desglosa en:

- Investigación y desarrollo 200.000 euros
- Servicios de profesionales 135.000 euros
- Otros servicios 80.000 euros

En la fase de puesta de manifiesto del expediente, previa a la incoación de las actas, la empresa alega, entre otros, la improcedencia de regularizar parte de las importaciones efectuadas, concretamente aquellas que se realizaron hasta abril de 2006, que ascienden a 1.000.000 de euros en su totalidad correspondientes a las partidas de chaquetas.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Determine si el valor en aduana de las importaciones realizadas se considera correcto. En caso contrario cuál sería la configuración correcta.
- **SEGUNDA.** Valoración de las alegaciones efectuadas por la empresa.
- **TERCERA.** Determinar la base imponible de los derechos a la importación y el IVA a la importación.

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

Don Juan Español Español desea calcular el resultado de su declaración del IRPF correspondiente a 2009.

A estos efectos, su situación personal y familiar en 2009 ha sido la siguiente:

- Tiene una edad de 40 años.
- Está separado y tiene dos hijos de 4 y 6 años de edad que conviven con su ex mujer.
- Don Juan convive con doña María y el hijo de esta última de 5 años de edad.
- También convive con don Juan, su madre de 75 años de edad que percibe de la Seguridad Social una pensión por incapacidad permanente absoluta de 7.000 euros íntegros anuales y, en 2009, ha recibido una indemnización del gobierno alemán por importe de 30.000 euros.

Los datos económicos de doña María en 2009 son los siguientes:

- Ha trabajado como comercial en un concesionario de automóviles, percibiendo un salario bruto de 1.000 euros al mes, del que descuentan 50 euros mensuales en concepto de Seguridad Social.
- En febrero de 2009, en virtud de lo dispuesto en convenio, la empresa pagó el seguro colectivo de asistencia sanitaria y el seguro de responsabilidad civil, siendo las primas correspondientes de 1.000 y 500 euros anuales, respectivamente.
- A principios de octubre de 2009 fue despedida recibiendo el 1 de noviembre la prestación por desempleo en su modalidad de pago único que ascendió a 25.000 euros que aporta para la constitución de una sociedad laboral.
- En diciembre de 2009, insertó *banners* en su blog. Por cada visitante recibe 0,50 euros. En 2009, han consultado sus *banners* 1.000 personas.

En 2009 don Juan Español Español ha realizado las siguientes operaciones y obtenido, entre otras, las siguientes rentas:

1. Como consecuencia del fallecimiento de su padre, ha obtenido 30.000 euros procedentes de un contrato de seguro colectivo del que era asegurado su padre.
2. El 15 de septiembre percibió 25.000 euros como consecuencia de la enajenación de 10 letras del Tesoro, que había adquirido el 14 de febrero de 2009 a un precio de 3.000 euros cada una de ellas. El 14 de noviembre compró otras 5 letras del Tesoro por un importe de 2.250 euros cada una de ellas.
3. El 1 de marzo de 2005 invirtió 7.000 euros en la adquisición de 1.000 participaciones del «Fondo de Inversión A» y el 1 de abril de 2008 adquirió 500 participaciones del «Fondo de Inversión B» a 5 euros cada una de ellas.

En enero de 2009, el valor de sus participaciones del «Fondo de Inversión A» era de 21.000 euros y decidió traspasarlo en su totalidad al «Fondo de Inversión B», comprando 3.500 participaciones a 6 euros cada una de ellas.

4. En junio de 2009 vendió 2.000 participaciones del «Fondo de Inversión B» obteniendo 12.400 euros.
5. Don Juan Español es propietario de un piso cuyo valor catastral, no revisado, asciende a 200.000 euros correspondiendo un 20% al valor del suelo.

El 50% del piso lo adquirió por donación, siendo el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 30.000 euros, abonando por dicho impuesto y por gastos de registro y notaría 6.000 euros. Posteriormente adquirió el 50% restante por un importe de 250.000 euros con unos gastos de adquisición de 25.000 euros. Financió su adquisición mediante la formalización de un préstamo hipotecario sobre su vivienda habitual.

El 1 de julio de 2009, alquiló dicho piso por 500 euros al mes a dos estudiantes menores de 24 años y sin renta alguna.

6. En virtud de lo establecido en el convenio regulador de su separación matrimonial, ha satisfecho 12.000 euros por las anualidades por alimentos a sus dos hijos y 5.000 euros por la pensión compensatoria a su ex mujer.
7. Don Juan Español y su hermano son propietarios a partes iguales de un inmueble situado en Marbella, cuyo valor catastral revisado asciende a 300.000 euros, correspondiendo un 20% al valor del suelo.

El inmueble fue adquirido el 1 de febrero de 2009, satisfaciendo 200.000 euros cada uno de ellos. Los gastos de notaría y registro, así como los tributos inherentes a la adquisición, ascienden a 40.000 euros.

El hermano de don Juan Español reside en Pakistán (país con el que España no ha suscrito convenio de doble imposición), y no desea seguir ostentando la titularidad común del inmueble, por lo que vende su parte a su hermano Juan por 350.000 euros el 1 de diciembre de 2009, siendo los gastos de registro y notaría de 35.000 euros.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Valore la incidencia de las cuestiones personales y familiares de don Juan y de doña María determinando las posibles modalidades de tributación de ambos en el IRPF.
- **SEGUNDA.** Califique cada uno de los conceptos y tipos de rentas obtenidas por don Juan y por doña María, a efectos de su integración en la base imponible del IRPF.
- **TERCERA.** Detalle las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, le fueran de aplicación a don Juan Español.
- **CUARTA.** Señale, a efectos de la declaración del IRPF, la incidencia que supondría para don Juan que los inquilinos asumieran los gastos de comunidad de la vivienda en alquiler descrita en el punto 5.
- **QUINTA.** Determine si la Administración tributaria puede remitir a la madre de don Juan el borrador de declaración del IRPF.
- **SEXTA.** Determine qué trascendencia tiene para el hermano de don Juan la operación descrita en el punto 7.

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

Respecto de los impuestos de la entidad «TEXTIL, SA» correspondientes al ejercicio 2008 y la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de don Juan Español Española la Administración tributaria ha realizado las siguientes actuaciones:

PRIMERA. El 22 de julio del año 2009, «TEXTIL, SA» presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 con resultado a ingresar.

En relación con dicha declaración, la Administración tributaria le notifica la comunicación del inicio de un procedimiento de verificación de datos al advertir discrepancias entre el importe de los gastos de personal declarados y los que constan en su modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

Durante el plazo de 10 días concedido para la atención de dicho requerimiento, la entidad «TEXTIL, SA» detecta un error en su declaración del Impuesto sobre Sociedades por el que se dedujeron gastos de personal por un importe superior al que procedía y, dentro del plazo de esos 10 días, presenta una nueva declaración y realiza el ingreso resultante de la misma.

SEGUNDA. Durante 2008, un economista presta servicios de asesoramiento a la entidad «TEXTIL, SA». En junio de 2008, «TEXTIL, SA» al abonarle sus servicios no le practicó la oportuna retención. En septiembre, los gestores se dan cuenta del error y deducen, de los honorarios del mes de septiembre, la retención correspondiente al mes de septiembre y la correspondiente al mes de junio, reflejándolo en la factura de septiembre.

En octubre la entidad «TEXTIL, SA» presenta la autoliquidación de retenciones (modelo 111) correspondiente al mes de septiembre y una autoliquidación complementaria (modelo 111) del mes de junio. La Administración le notifica un trámite de audiencia para liquidarle el recargo por ingreso fuera de plazo por el mes de junio.

TERCERA. Don Juan Español Español tiene que presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 2008 cuyo resultado es a ingresar por 1.000 euros. El último día de plazo para su presentación, al acercarse a trabajar esa mañana, don Juan Español sufre un accidente de tráfico, siendo llevado a urgencias hospitalarias donde le tuvieron un día en observación. Como consecuencia del accidente no pudo presentar la declaración ese día y la ingresa y presenta el día siguiente.

En el momento en que la Administración tributaria le notifica el recargo por extemporaneidad, don Juan Español Español alega su improcedencia por causa de fuerza mayor.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Valore si en el procedimiento de verificación de datos iniciado, la Administración tributaria debe practicar liquidación analizando las consecuencias tributarias.
- **SEGUNDA.** Teniendo en cuenta que las retenciones han sido efectivamente practicadas en septiembre e ingresadas en octubre, determine si procede liquidar algún recargo o sanción.

- **TERCERA.** Valore si es admisible la concurrencia de causa de fuerza mayor como eximente del recargo por extemporaneidad.

PARTE 8.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de Recaudación

El resultado de la autoliquidación de las retenciones del trabajo de la plantilla de la entidad «TEXTIL, SA» correspondientes a las rentas abonadas en el mes de enero de 2008 asciende a 450.361,00 euros.

Por su parte la autoliquidación de IVA de «TEXTIL, SA» correspondiente al mismo periodo recoge un resultado a devolver a la empresa de 204.725,00 euros.

La empresa pretende realizar el pago de las retenciones practicadas correspondientes al mes de enero de 2008 de la siguiente manera:

- a) Mediante la compensación de parte de la deuda con la devolución del IVA indicada anteriormente.
- b) El resto, pagando en plazos mensuales. A estos efectos ofrece como garantía la finca rústica situada en Ciudad Real tasada en 700.000,00 euros, único patrimonio inmobiliario que le queda a la entidad «TEXTIL, SA» y que no quiere hipotecar por considerar excesivo el importe del coste de formalizar una hipoteca. La nave donde almacena sus productos acaba de ser enajenada a una empresa del sector para hacer frente al pago de determinadas deudas con entidades de crédito. La empresa adquirente ha asumido los contratos de trabajo de los empleados encargados del almacén, así como los elementos de transporte y almacenaje.

En relación con los hechos anteriores se solicita que emita *opinión razonada* sobre las siguientes cuestiones:

- **PRIMERA.** Valore si la Administración tributaria podría admitir las condiciones de pago solicitadas por la empresa o si debería solicitar alguna otra condición.
- **SEGUNDA.** Determine si la Administración tributaria puede admitir la pretensión de «TEXTIL, SA» de que no se hipoteque el bien que ofrece en garantía.
- **TERCERA.** Cuáles serían las consecuencias de la falta de pago del aplazamiento o fraccionamiento que en su caso se concediera.
- **CUARTA.** Determine si se podría exigir responsabilidad a la empresa adquirente de la nave que «TEXTIL, SA» utilizaba como almacén y, en su caso, de qué deudas y conforme a qué procedimiento.

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª ASPECTOS JURÍDICOS CIVILES Y MERCANTILES Y OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA

Primera. Resolución de los temas planteados en el recurso administrativo interpuesto.

El enunciado señala que, «pasado un mes de dicho requerimiento», la sociedad «TEXTIL, SA» ha presentado un recurso alegando:

- a) Que los datos obtenidos atentan contra el honor y la intimidad personal.
- b) Que los datos obtenidos de notarios y entidades de crédito deben ser objeto de autorización por parte del obligado, datos amparados en el secreto bancario y profesional, resultando de aplicación la Ley de Protección de Datos.

Son varias las cuestiones que debemos comentar:

1. Si es procedente o no que la entidad «TEXTIL, SA» interponga recurso alguno. La respuesta es negativa, resultando el recurso inadmisibles ya que la entidad «TEXTIL, SA» no está legitimada para su interposición, por un doble motivo, que pasamos a exponer seguidamente.

Así, en el enunciado se dice que, una vez obtenidos los datos de terceros, se ponen en conocimiento del obligado y se le formula requerimiento (el que es recurrido) para la aportación de nuevos datos. Este requerimiento es para la entidad «TEXTIL, SA» (que está siendo objeto de un procedimiento de comprobación) un mero acto de trámite (que ni decide sobre el fondo del asunto ni pone término al procedimiento) no susceptible ni de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa. Así lo dispone el artículo 30.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI), cuando señala que «4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

2. Plazo para interponer el recurso, caso de que hubiera estado legitimada para ello. El recurso, también por esta razón, resultaría inadmisibles, ya que se deduce «pasado un mes». El plazo tanto para interponer recurso de reposición como reclamación económico-administrativa queda fijado en un mes [arts. 223 y 235, respectivamente, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)].

3. En relación con las alegaciones relativas a que los datos obtenidos de notarios y entidades de crédito deben ser objeto de autorización por parte del obligado, datos amparados en el secreto bancario y profesional, pueden hacerse asimismo varias puntualizaciones.

Como dijimos en el punto 1 anterior, «TEXTIL, SA» no está legitimada para interponer recurso alguno frente a dicho requerimiento. En cambio, quienes sí estaban legitimados para deducir recurso o reclamación eran las entidades de crédito y los notarios requeridos, que son los interesados en tales actuaciones inspectoras no de comprobación sino de obtención de información. Para los requeridos es un acto recurrible, pues, de conformidad con el artículo 227 de la LGT, el requerimiento es un acto administrativo que impone o declara una obligación o un deber. En tal caso, podrían incluso haber solicitado la suspensión de este acto sin contenido económico, alegando perjuicios de difícil o imposible reparación, suspensión sobre la que el órgano competente para resolver sería el Tribunal Económico-Administrativo.

En todo caso, si se interpone un recurso fundamentado en las alegaciones descritas, el mismo debería ser desestimado:

- Así, por lo que respecta a las alegaciones relativas a que los datos requeridos deben ser objeto de autorización por parte del obligado, resulta de aplicación lo prevenido en el artículo 57.1 del RGGI, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, según el cual cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la LGT, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida. Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.
- En lo tocante a la afirmación de que los datos requeridos se encuentran amparados en el secreto bancario, la misma debe ser igualmente desestimada, por aplicación de lo prevenido en el artículo 93 de la LGT, el cual, tras establecer, en su apartado 1, que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, sanciona claramente en su apartado 3 que «el incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario».

- Y finalmente, la alegación de que los datos requeridos están protegidos por el secreto profesional resulta plenamente desvirtuada por lo establecido en el mismo artículo 93 de la LGT, apartado 4, que dispone que «los funcionarios públicos, profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:
 - a) El secreto del contenido de la correspondencia.
 - b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.
 - c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal».

Segunda. Determine:

- 1. Si existe la posibilidad de embargar o perseguir los bienes y derechos a que se ha hecho referencia.**
- 2. Las actuaciones que, en su caso, hubieran de practicarse con carácter previo.**
- 3. El orden en el que, en su caso, hayan de practicarse los embargos.**

1 y 2. En relación con los bienes susceptibles de embargo y las actuaciones que hubieran de practicarse

- a) **FINCA RÚSTICA.** Se trata de un bien inmueble titularidad del obligado tributario que no se encuentra inscrito en el Registro de la Propiedad (la inscripción tiene mero carácter declarativo, que no constitutivo). Se trata de un bien susceptible de embargo, si bien para poder hacer efectiva la traba del mismo con efectos frente a terceros será necesaria la previa inscripción en el Registro de la Propiedad, con el objetivo de proteger a terceros de buena fe, practicando después la anotación preventiva de embargo. En relación con ello, prevé el artículo 170.2 de la LGT que si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera. En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación. La anotación preventiva así prac-

ticada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

No obstante, puesto que la diligencia de embargo es notificada al obligado tributario, si posteriormente procediese a la transmisión del bien, podría considerarse un delito de alzamiento de bienes de conformidad con el Código Penal por parte de «TEXTIL, SA».

- b) ACCIONES DE «PASA, SA». Se trata de efectos y valores a corto plazo, por lo que son susceptibles de embargo de conformidad con el artículo 169.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Al tratarse de una sociedad anónima que no cotiza en el mercado secundario es de aplicación el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, (RDL 1/2010, de 2 de julio) artículos 132 y 133, así:

El artículo 132 dispone:

«1. Salvo disposición contraria de los estatutos, en caso de prenda de las participaciones o acciones corresponderá al propietario el ejercicio de los derechos del socio.

El acreedor pignoraticio queda obligado a facilitar el ejercicio de estos derechos.

2. En caso de ejecución de la prenda se aplicarán las reglas previstas en el artículo 109.

3. En la sociedad anónima, si el propietario incumpliese la obligación de desembolso pendiente, el acreedor pignoraticio podrá cumplir por sí esta obligación o proceder a la realización de la prenda.»

El artículo 133 asimismo establece:

«En caso de embargo de participaciones o de acciones, se observarán las disposiciones contenidas en el artículo anterior siempre que sean compatibles con el régimen específico del embargo.»

El artículo 116 de la ley establece asimismo que en el supuesto de acciones nominativas se inscribirán en el libro registro los gravámenes sobre dichos títulos.

Por último, el artículo 109 del Real Decreto-Ley 1/2010, en relación con el régimen de transmisión forzosa:

1. «El embargo de participaciones sociales en cualquier procedimiento de apremio deberá ser notificado por la autoridad administrativa que lo haya decretado, haciendo constar la identidad del embargante así como las participaciones embargadas. La sociedad procederá a la anotación en el libro registro de socios, remitiendo de inmediato a todos los socios copia de la notificación recibida.»

- c) CRÉDITO FRENTE AL PINTOR. Se trata de un crédito susceptible de embargo de conformidad al artículo 169.3 de la LGT.

Se debe notificar al deudor (pintor) como tercer titular (art. 170.2 LGT), de forma tal que si llegase a incumplir la orden de embargo, podría ser declarado el pintor responsable solidario

[en los términos del art. 42.2 b) LGT] pero sólo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

3. *El orden de embargo de los bienes será el establecido en el artículo 169.2 de la LGT, salvo acuerdo entre la Administración y el obligado tributario:*

- En primer lugar las acciones de «PASA, SA».
- En segundo lugar el crédito frente al pintor.
- En tercer lugar la finca rústica.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

La legislación aplicable está constituida, esencialmente, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Puesto que en el enunciado del presente ejercicio se advierte de forma expresa (en el epígrafe II. Notas) que el opositor puede abordar cualquier otra cuestión que considere relevante, además de las preguntas planteadas de forma expresa, queremos comenzar esta Parte 2.ª destacando, puesto que la entidad interpone recursos de reposición frente a las liquidaciones derivadas tanto de las actas de conformidad como de disconformidad, que según el artículo 185.4 del RGGI, las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquéllas. Y en concreto, en relación con las actas de conformidad, aclara el mismo reglamento en su artículo 187.4 que el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio, como ocurre en el caso aquí estudiado, de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de ésta.

Alegación primera. Actuaciones inspectoras nulas por seguirse con persona que carece de apoderamiento suficiente para representar al sujeto pasivo en la firma de las actas dado que consta en el expediente su renuncia al cargo en documento público de fecha anterior a la formalización de dichas actas.

Según indica la información básica común a todos los apartados del enunciado, el 24 de noviembre de 2004, la Junta General de socios de «TEXTIL, SA» acordó por unanimidad designar a don Juan Español Español administrador único de la citada entidad por tiempo indefinido, confiriéndole todas las facultades legales y estatutarias para llevar a cabo cuanto esté comprendido dentro del objeto social de la entidad.

Según establece el artículo 123 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA ¹) el nombramiento de los Administradores y la determinación de su número, cuando los estatutos establezcan solamente el máximo y el mínimo, corresponde a la Junta General. Añade el artículo 125 del TRLSA que el nombramiento de los Administradores surtirá efecto desde el momento de su aceptación y deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil dentro de los 10 días siguientes a la fecha de aquélla. Por su parte, el artículo 128 del mismo cuerpo legal dispone que la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los Administradores en la forma determinada por los estatutos.

Estamos, por lo tanto, ante un supuesto de representación legal, que no voluntaria.

De acuerdo con el artículo 110.2 del RGGI, por las personas jurídicas deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Teniendo en cuenta lo anterior, la presente alegación debe ser desestimada, con fundamento en el artículo 110.4 del RGGI, que establece que cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones. Así pues, aun cuando la escritura pública mediante la que renuncia de su cargo de Administrador haya sido otorgada el 21 de agosto de 2009, en efecto antes de la firma de las actas (que tuvo lugar el 4 de septiembre), tal extinción de la representación legal no surte efectos en el procedimiento inspector hasta la fecha en que se comunica este hecho a la Inspección actuante, lo que no ha sucedido hasta el día 8 de septiembre. Consecuentemente, las actas fueron firmadas por quien válidamente ostentaba la representación de la entidad «TEXTIL, SA».

El enunciado indica que en diligencia de constancia de hechos la Inspección solicitó que se acreditase que dicha renuncia se había comunicado de forma fehaciente a la entidad representada y que esta solicitud de la Inspección no resultó atendida. En relación con este extremo, debe señalarse que no es necesario que la Inspección formulara tal petición. Es cierto que el artículo 111. 6 del RGGI señala que «la renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado», pero esta previsión se hace respecto de la representación voluntaria, y, como antes hemos señalado, estamos ante un caso de representación legal donde no se exige tal requisito para que la renuncia a la representación tenga efectos ante el órgano actuante.

Alegación segunda. Inexistencia de fundamento jurídico para formalizar dos actas, una de conformidad y otra de disconformidad, por el concepto de IVA del ejercicio 2007, solicitando la nulidad al no documentarse el resultado de las actuaciones en un acta por cada tributo y periodo objeto de comprobación e investigación.

También debe ser desestimada esta alegación.

¹ El TRLSA queda derogado, a partir de 1 de septiembre de 2010, por disposición derogatoria única.2.ª del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio

En el enunciado se relata que se ha suscrito un acta de conformidad correspondiente al mes de enero del IVA del ejercicio 2007, dada la conformidad parcial del obligado en relación con este concepto y periodo, y un acta de disconformidad que incluye la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria correspondiente al IVA del ejercicio 2007.

Este supuesto en que el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas, está contemplado en el artículo 187.2 del RGGI, que indica que debe procederse de la siguiente forma:

- «a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:
 1. Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.
 2. Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.
- b) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

A la vista del precepto anterior, el proceder de la Administración se ajusta estrictamente a lo previsto en el artículo citado, siempre que de las dos actas no derive ninguna cantidad a devolver (podemos suponerlo así, al no hacer ninguna indicación el enunciado). Por lo tanto, la alegación debe ser desestimada.

Alegación tercera. Defecto determinante de nulidad del procedimiento de inspección al no tener en consideración las alegaciones formuladas el 9 de septiembre de 2009 por la entidad «COMERCIAL, SL», en el procedimiento de comprobación e investigación seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición de responsable tributario.

El Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR) dispone en su artículo 124 que el procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado. El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

El enunciado indica que el 9 de septiembre de 2009, la entidad «COMERCIAL, SL» formula alegaciones en el procedimiento de inspección seguido frente a la entidad «TEXTIL, SA», en su condición

de responsable tributario. No obstante, el artículo 174 apartado 5 de la LGT señala que será en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad cuando podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin perjuicio de también haber podido formular estas alegaciones en el trámite de audiencia (señalado en el párrafo anterior de esta solución) otorgado en el propio procedimiento de declaración de responsabilidad. Por lo tanto, ha sido correcta la actuación de la Administración al no haber tenido en cuenta en el procedimiento inspector seguido a «TEXTIL, SA» las alegaciones de «COMERCIAL, SL», que no ostenta legitimación como interesado en dicho procedimiento de comprobación e investigación.

Puesto que, como ya antes dijimos, en el enunciado del presente ejercicio se advierte de forma expresa (en el epígrafe II. Notas) que el opositor puede abordar cualquier otra cuestión que considere relevante, podemos añadir que el mismo artículo 174 de la LGT, en su apartado 2, señala que en el supuesto de liquidaciones administrativas, si, como sucede en el presente caso, la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago (en este caso, la declaración de responsabilidad se ha notificado con fecha 23 de octubre de 2009, mientras que el periodo voluntario de pago de la liquidación, al haberse notificado el 19 de octubre, se prolonga hasta el 5 de diciembre o inmediato hábil posterior), la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia correspondería al órgano de recaudación. Por lo tanto, en este punto debe reputarse correcta la actuación de la Inspección.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 174 de la LGT regula cuál es el contenido de la notificación del acto de declaración de responsabilidad que será notificado a los responsables. A saber:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

El enunciado advierte que en el acuerdo de declaración de responsabilidad no se incluye requerimiento de pago de las deudas incluidas en el alcance. Ello determinaría que estemos ante una notificación defectuosa, respecto de las cuales la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, (a la que acudimos de forma supletoria, art. 7.2 LGT) dispone en su artículo 58.3 que «las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda».

Por último, destacar que, tras la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad y después de vencido el plazo en periodo voluntario antes señalado para las liquidaciones derivadas de las actas, la Administración deberá cumplir el procedimiento previsto en el artículo 175 de la LGT para exigir la responsabilidad solidaria, puesto que, cuando, como en el presente supuesto, la responsabilidad

ha sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, habrá que requerirle el pago a «COMERCIAL, SA» una vez transcurrido dicho periodo.

Alegación cuarta. Ineficacia de las liquidaciones derivadas, tanto del acta de conformidad como de las suscritas en disconformidad, en relación con la notificación de las mismas.

El enunciado señala que en fecha 19 de octubre de 2009 se notificó el acuerdo de liquidación a don Juan Español Español y a don Miguel Español Español y que dichas notificaciones se efectuaron en su condición de socios de la entidad disuelta y liquidada, habiéndose producido la extinción de la personalidad jurídica de la entidad el 16 de octubre anterior.

Tal proceder de la Administración se ajusta estrictamente a lo previsto en el artículo 107 del RGGI, según el cual en el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la LGT, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La legislación aplicable está contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), y en su Reglamento aprobado por el Real Decreto 1777/2004 (en adelante, RIS).

Primera. Importe de base imponible negativa correspondiente a periodos anteriores que podría ser compensada en la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2007 de la entidad «TEXTIL, SA».

Si bien las bases imponibles negativas pendientes de la entidad «TEXTIL, SA» ascienden a 15.000.000 de euros, no todas son susceptibles de compensación pues resulta aplicable la restricción prevenida en el artículo 25 del TRLIS en su apartado 2 en los términos que pasamos a describir a continuación:

La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida (30.000.000 €, puesto que se adquiere el 100%) y su valor de adquisición (16.200.000 €), cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social (el enunciado expresamente advierte que en el año 2006 no realizó actividad alguna).

Por lo tanto, las bases imponibles negativas que pueden compensarse suponen un montante de 1.200.000 euros, cifra que resulta de los siguientes cálculos:

$$30.000.000 - 16.200.000 = 13.800.000$$

$$15.000.000 - 13.800.000 = 1.200.000$$

Segunda. Determine si la entidad «TEXTIL, SA» tiene derecho a aplicarse la deducción para el desarrollo de nuevos diseños textiles tal como se la ha aplicado en los periodos 2004, 2005 y 2006 y, en su caso, cuál sería el importe que podría aplicar en 2007.

La entidad «TEXTIL, SA» sí tiene derecho a aplicarse la deducción para el desarrollo de nuevos diseños textiles en el año 2007.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 12 de marzo de 2009, R.G. 5940/2008 (NFJ033010), ha establecido el siguiente criterio en relación con los regímenes especiales por razón del territorio: las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios. Y ello, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración tributaria del Estado, de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la norma foral para el goce del beneficio. De esta forma, concluye el TEAC, se salvaguarda el principio de seguridad jurídica.

El importe que podría aplicarse en 2007 podría ser el de los 15.000 euros restantes, de acuerdo con lo previsto con carácter general en la normativa del impuesto, hasta el límite de la cuota íntegra del propio ejercicio 2007 (las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los, en este caso, 15 años inmediatos y sucesivos).

Tercera. Valore si la operación de la transmisión de las dos viviendas da derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y si es así, cuál sería el importe generado en 2007, teniendo en cuenta que el porcentaje legal establecido para dicha deducción es del 12% de la base de la deducción.

El artículo 42 del TRLIS establece lo siguiente:

«1. Dedución en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

(...)

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

(...)

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

(...).»

Por tanto, la aplicación de la deducción por reinversión requiere que el bien transmitido, por un lado, tenga la consideración de inmovilizado, y, por otro, que haya estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

La calificación de un elemento como inmovilizado dependerá no de su propia naturaleza sino de su destino económico, debiendo haber estado afectado de forma duradera a la actividad de la entidad, tanto mediante su uso propio como mediante su explotación en arrendamiento. Es decir, la calificación de los inmuebles, como sucede en el presente supuesto, debe efectuarse con arreglo a su destino económico real y no con arreglo a su contabilización en la entidad. Por ello, las dos viviendas transmitidas, sólo en la parte correspondiente al valor del suelo (esto es, el 50% ²), al haber sido finalmente objeto de transmisión habiendo estado previamente arrendado, debe ser calificadas como inmovilizado material, por lo que pueden considerarse elementos patrimoniales susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción por reinversión. En este mismo sentido, contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) de 7 de julio de 2008, Consulta vinculante V1407/2008 (NFC030754).

² Sólo este 50% cumpliría el requisito de la afectación al menos un año dentro de los tres anteriores a su venta

En cuanto a los elementos objeto de reinversión (las otras tres viviendas en alquiler), con los datos del enunciado parece deducirse el cumplimiento de los requisitos fijados (necesaria afectación a una actividad económica y su entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión), por lo que tendrían la consideración de inversión en un elemento de inmovilizado material válida a efectos de materializar la reinversión de beneficios extraordinarios. En este sentido, habría que tener en cuenta que la mera intención o voluntad de destinarlos al arrendamiento no supone la afectación como inmovilizado a tal actividad de arrendamiento, si el mismo no llega a realizarse.

Consecuentemente, la entidad ha aplicado correctamente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

$$48.000 = 800.000 \times 12\% \times 50\%$$

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

El Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, LIVA), así como en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba su Reglamento de desarrollo.

Primera. Trascendencia a efectos de IVA de las operaciones anteriores determinando el IVA devengado y el IVA deducible en cada una de ellas.

COMPRA de furgoneta nueva.

En relación con la cuestión planteada en este primer apartado nos encontramos ante dos hechos imponible, por un lado la adquisición de un vehículo nuevo que va a afectarse a la actividad económica de «TEXTIL, SA», y por otro lado la transmisión de una furgoneta afecta igualmente a las actividades económicas del empresario al propio concesionario en el que se adquiere el vehículo nuevo.

- En relación con *la compra de la furgoneta nueva* se trata de una entrega de bienes, cuya base imponible se regula en el artículo 78 de la LIVA, así:

«Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.ª Los gastos, comisiones, portes, transportes, seguros, primas, prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o accesoria.

(...)

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio IVA.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte».

Por lo que respecta a la cuota que se soporte por «TEXTIL, SA» con motivo de esta entrega de bienes, será deducible al 100%, puesto que según el artículo 95.Tres de la LIVA, al tratarse de un vehículo mixto utilizado en el transporte de mercancías, se presume afecto al 100 por 100 al desarrollo de la actividad empresarial. No es preciso efectuar regularización alguna, pues la entrega de este bien de inversión se produce finalizado el periodo de regularización (art. 107.Uno LIVA).

- En relación con *la transmisión de la furgoneta usada* se trata de una entrega de bienes del artículo 8 de la LIVA cuya base imponible se regula en el artículo 78 de la ley, en los términos descritos en el apartado anterior.

Puesto que se trata de un bien afecto a la actividad, «TEXTIL, SA» debe repercutir el IVA al concesionario (la base imponible y la cuota la veremos más adelante).

Servicio de COMEDOR prestado por la sociedad «TEXTIL, SA» a sus empleados.

La entidad «TEXTIL, SA» presta un servicio de comedor a sus trabajadores a precio inferior al de mercado. Esta operación se trata de una prestación de servicios regulada en el artículo 11 de la LIVA.

«TEXTIL, SA» cobra a sus empleados un importe simbólico, inferior no sólo al valor de mercado sino incluso al coste de prestación del servicio. Analizando un caso como el presente, la DGT, en contestación a Consulta vinculante V0596-10, de fecha 26 de marzo de 2010 (NFC037726), ha efectuado las siguientes consideraciones:

«El apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29) establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."»

En el caso planteado en la consulta, la entidad consultante, que tiene la condición de empresario o profesional, presta a sus trabajadores un servicio de comedor a cambio de un precio. Con independencia de que el precio sea inferior al coste del servicio prestado, se cumplen todos los requisitos que exige el artículo 4.Uno para que una determinada operación se encuentre sujeta al impuesto.

En consecuencia, la prestación del servicio objeto de consulta es una operación sujeta al impuesto por la cual la entidad consultante deberá repercutir dicho tributo a sus trabajadores con ocasión de la prestación a los mismos del servicio de comedor.»

Para determinar la cuota de IVA que repercutirá a sus trabajadores «TEXTIL, SA», acudiremos al artículo 79.Cinco de la LIVA, el cual establece que, cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. Y entre otros supuestos, se considerará que existe vinculación en las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

En lo relativo a si las cuotas soportadas por «TEXTIL, SA» por la prestación del servicio son deducibles o no por dicha empresa, la DGT tiene declarado que sí serán deducibles, de acuerdo con las siguientes consideraciones [contestación a Consulta vinculante V1154-09 (NFC033325), de fecha 20 de mayo de 2009]:

«2. El artículo 95 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone lo siguiente:

"Artículo 95. Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

(...)

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

(...)

5°. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad".

El artículo 42.2 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 29), excluye de la consideración como retribución en especie "las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa (...)".

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31), conforme al cual, "a efectos de lo previsto en el artículo 42.2 c) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurren los siguientes requisitos:

1. Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.
2. Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 de este Reglamento (...)"

3. La realización de prestaciones de servicios aparentemente a título gratuito por empresarios o profesionales ha sido objeto de análisis detallado por este Centro Directivo en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas (BOE del 4 de enero).

Si bien el ámbito objetivo sobre el que la mencionada resolución despliega sus efectos interpretativos se refiere a un sector económico y a unas operaciones concretas (a estos efectos, el título de la resolución resulta suficientemente elocuente), la argumentación que se contiene en la misma puede extenderse en gran parte al supuesto consultado.

En este sentido, en el apartado III de la citada Resolución 5/2004 se analiza del siguiente modo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a las operaciones realizadas a título gratuito:

"(...) Aun cuando el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que, siguiendo con la jurisprudencia del Tribunal, el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada, tal y como ha manifestado el Tribunal en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, asunto C-193/91, Mohsche (NFJ002858).

Así, del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación.

A estos principios responde la existencia de un requisito que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la ley del impuesto, lo cierto es que sí que informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan.

Este requisito sí que consta en la norma comunitaria, que somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan «para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa». Por tanto, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo.

En particular, en la Sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95 (NFJ007097), Julius Fillibeck Söhne, el Tribunal excluye del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial.

El apartado 29 de esta sentencia establece que «hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto, el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores». El párrafo 33 de la misma concluye: "las peculiaridades propias de las empresas de construcción, como las descritas en particular por Julius Fillibeck Söhne en el presente asunto, demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa".

A partir de las consideraciones anteriores, la Resolución 5/2004 continúa señalando lo siguiente:

"Ha de señalarse, no obstante, que esta misma sentencia reconoce la posibilidad de que existan prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden gravadas por el impuesto.

Esta misma interpretación se reitera por el Tribunal europeo en la Sentencia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el asunto C-155/01, Cookies World (NFJ014939).

En el supuesto de que, tras analizar la posibilidad de que las operaciones se hubieran realizado a título oneroso o fueran accesorias de otras realizadas a título oneroso, se hubieran descartado las mismas y tuviese que admitirse que la cesión del elemento en cuestión es una operación efectuada a título gratuito, en la medida en que la misma no tenga otra razón de ser que la comercialización de los productos de la empresa que hace la cesión, habría que concluir que se trata de una operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, no quedaría sujeta al tributo en concepto de autoconsumo de servicios.

(...)

La realización de cualquiera de las operaciones reseñadas, que no se pueden considerar en ningún caso como limitativas del derecho a la deducción, en modo alguno puede perjudicar el nacimiento y ejercicio del citado derecho por parte de las empresas que realicen las mencionadas cesiones. En consecuencia, este derecho nacerá y se ejercerá en las condiciones que establece con carácter general el título VIII de la ley del impuesto".

Estas consideraciones han sido recogidas en la nueva redacción del artículo 12.3 de la Ley 37/1992, dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30), que establece la sujeción al impuesto, en concepto de autoconsumo de servicios, de las siguientes operaciones:

"Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional."

4. De la información facilitada en el escrito presentado se deduce que el limitado tiempo disponible para comer durante la jornada laboral de los empleados de la consultante aconsejó la implantación de un servicio interno de comedor, a los efectos de que con ello pudiera darse mejor cumplimiento a los fines empresariales propios de la consultante.

En tales circunstancias, y de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores, no resulta procedente entender que la prestación del servicio de comedor satisface necesidades privadas del personal dependiente de la consultante, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa.

En consecuencia, el referido servicio de comedor ha de considerarse completamente afecto al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

La procedencia de la limitación al derecho a la deducción impuesta por el citado artículo 96.Uno.5.º al supuesto consultado ha de analizarse a partir de la finalidad de tal precepto legal. En este sentido, el artículo 96.Uno.5.º de la ley del impuesto tiene por objeto establecer en origen el gravamen de las operaciones efectuadas a título gratuito, gravamen que se articula a través de la prohibición total de deducir cuotas del impuesto correspondientes a bienes o servicios de los que resulte destinatario el empresario o profesional y cuyo destino previsible sea la realización de operaciones sin contraprestación. Declarado improcedente el mencionado derecho, la realización posterior de tales operaciones sin contraprestación se declara expresamente no sujeta al impuesto en aplicación del artículo 7.7.º de la Ley 37/1992.

En dicha inteligencia, y una vez declarada la improcedencia de considerar autoconsumo sujeto a imposición a la prestación del servicio de comedor en las indicadas circunstancias, no puede considerarse aplicable lo dispuesto por el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992 a las cuotas que le sean repercutidas a la empresa consultante por la realización de dicho servicio, pudiendo ejercitar en consecuencia el derecho a su deducción con arreglo a las condiciones establecidas con carácter general por el título VIII de la ley del impuesto.

Esta conclusión será aplicable en la medida en que el servicio de comedor se preste en las circunstancias descritas, que son las siguientes:

- a) Conducen a considerarlo como un servicio directa y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad.

- b) Hacen que deba entenderse que sirve fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional de la consultante.

5. El cobro a los trabajadores de un precio simbólico por la prestación del servicio de comedor no altera las consideraciones realizadas en los puntos anteriores de esta contestación a efectos del derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Por tanto, la entidad consultante podrá deducir igualmente las cuotas que haya soportado con motivo de la prestación del servicio de comedor a los empleados aun cuando éstos hayan satisfecho un precio simbólico como contraprestación.»

Compra de PATENTE.

En relación con la operación de compra de una patente, se trata de una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA.

En relación con la CAMPAÑA PUBLICITARIA:

- *Por la celebración de sesiones demostrativas* sin contraprestación para explicar el funcionamiento del producto.

El artículo 7 de la LIVA, establece que no estarán sujetas al impuesto:

«3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.»

Por lo que debemos concluir que esta operación es una operación *no sujeta*.

- *Por la entrega de folletos publicitarios* sin contraprestación, con coste unitario de 100 euros.

El artículo 7.4 de la ley declara no sujetas «las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

En este sentido los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta ley, se considerarán objetos publicitarios los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 90,15 euros a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita».

Si bien este límite no afecta a los impresos publicitarios, por lo que se trata de una operación *no sujeta* al IVA.

En relación con las cuotas soportadas en la adquisición de la patente, el IVA soportado es deducible en su totalidad.

Respecto al IVA soportado en los bienes y servicios utilizados en la sesión demostrativa, no es deducible.

Por lo que hace referencia a la entrega del folleto publicitario, de conformidad con el artículo 96.Uno.5.º es una operación no sujeta que da derecho a deducción de las cuotas soportadas al excluirse del artículo los supuestos de no sujeción del artículo 7.2 y 4.

Compra del APARTAMENTO en Benidorm.

La adquisición del apartamento es una operación sujeta y no exenta del IVA toda vez que se trata de una primera adquisición de bien inmueble y no le es de aplicación la exención del artículo 20.Uno.22.º

Las cuotas soportadas no serán deducibles tanto de acuerdo con lo prevenido en el artículo 95 de la LIVA, en la medida que podemos considerar que no se afectan exclusivamente a la actividad empresarial de la compañía, como de acuerdo con lo previsto en el artículo 96 de la LIVA, que dispone que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de, entre otros, los bienes y servicios que sean destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

RIFA del apartamento entre los empleados.

En relación con la rifa, se trata de un autoconsumo del artículo 9.1. letra b) de la LIVA, no sujeto por aplicación del artículo 7.7 de la misma ley (queda no sujeto porque no se le atribuyó al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición de los bienes). En este sentido, contestación a Consulta vinculante V1153/2010 de la DGT de 28 de mayo de 2010 (NFC038255).

Segunda. Determinar los siguientes elementos estructurales del IVA en cada una de las operaciones planteadas.

De lo descrito anteriormente podemos concluir respecto de la PRIMERA operación:

- a) La adquisición de la furgoneta nueva por parte de «TEXTIL, SA» determina un hecho imponible definido como entrega de bienes sujeta y no exenta.
- b) Su base imponible se determina por la suma del importe de la contraprestación + las cantidades satisfechas por cuenta de «TEXTIL, SA» por el concesionario, si bien en este supuesto al tratarse del Impuesto Especial para Determinados Medios de Transporte, no debe sumarse a esta, por lo que la base imponible asciende a 36.000 euros.

Dado que se trata de un bien que tributa al tipo general del artículo 90 de la LIVA la cuota repercutida por el concesionario y soportada por «TEXTIL, SA», será:

$$36.000 \times 0,16 = 5.760 \text{ euros (el tipo es del 18\% desde el día 1 de julio de 2010)}$$

En relación con *la entrega de la furgoneta al concesionario*, se trata de una entrega de bienes sujeta y no exenta del IVA por lo que deberá repercutirse el tipo general.

$$6.000 \times 0,16^* = 960 \text{ euros (el tipo es del 18\% desde el día 1 de julio de 2010)}$$

En relación con la SEGUNDA operación:

Se trata de una operación sujeta y no exenta, cuya base imponible es 10 euros siendo el tipo de gravamen del 7 por 100 y la cuota a repercutir de 0,7 euros, por menú (8% desde el 1 de julio de 2010).

En relación con la TERCERA operación:

La compra de la patente es una operación sujeta y no exenta, la base imponible es 1.000.0000 de euros y el tipo aplicable es el 18%.

La celebración de sesiones informativas es una operación *no sujeta* conforme al artículo 7 de la LIVA.

La entrega de folletos es una operación *no sujeta* de conformidad con el artículo 7.4 de la Ley 37/1992.

En relación con la CUARTA operación:

La base imponible de la adquisición del apartamento es 200.000 euros. El IVA soportado no deducible es de $200.000 \times 8\%$ (tipo impositivo de edificaciones destinadas a ser utilizadas como viviendas) = 16.000 euros.

La entrega en la rifa es un autoconsumo no sujeto [arts. 9.1 b) y 7.7 LIVA].

Tercera. Posibles implicaciones en otros impuestos indirectos.

En relación con la entrega en la rifa del apartamento de Benidorm, se trata de una operación no sujeta a IVA. De conformidad con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993:

«5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bie-

nes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Asimismo el artículo 4.Cuatro de la LIVA dispone:

«Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

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

No quedando sujeta a IVA esta operación, queda sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas. La base imponible en este último impuesto será el importe de la contraprestación «el valor de mercado del inmueble»; el sujeto pasivo será el adquirente; y el tipo impositivo aplicable será el fijado por la correspondiente comunidad autónoma o el 6% si aquella no hubiese ejercido su competencia normativa.

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES

Primera. Determine si el valor en aduana de las importaciones realizadas se considera correcto. En caso contrario cuál sería la configuración correcta.

El régimen legal aplicable a este supuesto encuentra su amparo en el Código Aduanero Comunitario (CAC) (Reglamento CEE 2913/1992 del Consejo de 12 de octubre de 1992 y posteriormente desarrollado, a nivel de aplicación, por el Reglamento CEE 2454/1993 de la Comisión de 2 de julio de 1993). Por último, con fecha 4 de junio de 2008 se ha publicado el Reglamento CE 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, que viene a derogar el Reglamento CEE 2913/1992, que no obstante entrará en vigor de forma progresiva hasta el 24 de junio de 2013.

En relación con el valor en aduana el artículo 29.1 del CAC, establece que el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33.

El artículo 32.1 del CAC establece que para determinar *el valor en aduana de las chaquetas*, por el método principal del valor de transacción regulado en el artículo 29, habrá que sumar al precio efectivamente pagado o por pagar, entre otros conceptos:

- a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra, el coste de los envases, el coste de los embalajes (en el enunciado se indica que se han contratado por un importe de 135.000 € los servicios de un agente de compras en el tercer país con la finalidad de captar proveedores, localizar fabricantes, materias primas o gestionar las compras).
- b) El valor de los siguientes bienes y servicios cuando hayan sido suministrados directa o indirectamente por el comprador, gratuitamente o a precios reducidos, y utilizados en la producción y venta para la exportación de la mercancías importadas, en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio efectivamente pagado o por pagar: entre otros y por lo que afecta al supuesto planteado, los trabajos de ingeniería, de desarrollo, artísticos y de diseño de planos, croquis realizados fuera de la Unión Europea y necesarios para la producción de las mercancías importadas (el enunciado señala expresamente que se contrata, por un montante que asciende a 200.000 €, con un centro de diseño ubicado también en ese tercer país, la elaboración de un diseño para las chaquetas, que, una vez elaborado, es entregado al fabricante para la elaboración de las mismas).

Por su parte, el artículo 33 del CAC establece que no forman parte del valor en aduana los gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, realizados después de la importación y relacionados con las mercancías importadas, tales como instalaciones, máquinas o material industrial (así, para determinar *el valor en aduana de los telares* o maquinaria para confeccionar el resto de las prendas de vestir, se han desplazado a España los técnicos de la empresa suministradora para realizar el montaje y prestar la asistencia técnica necesaria, cobrando un importe de 80.000 €).

El supuesto indica que las mercancías han sido declaradas CIF (esto es, coste, seguro y flete o transporte incluidos en el precio o valor en factura) con Declaración Valor en Aduana exclusivamente por el valor en factura.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el valor en aduana de las importaciones se conformará por tanto:

Valor en aduana de las chaquetas:

• Precio según factura de las chaquetas	3.000.000 ³ euros
• Comisiones correspondientes a diseños	200.000 euros
• TOTAL	3.200.000 ⁴ euros

³ La cifra será de 2.000.000 de euros al estimar la alegación del obligado tributario.

⁴ No forman parte del valor en aduana los 135.000 euros de comisiones de compras.

Cálculo de los derechos a la importación: $3.200.000 \times 12,4\% = 396.800$ euros

Valor en aduana de los telares:

- Precio según factura telares 3.000.000 ⁵ euros

Cálculo de los derechos a la importación: $3.000.000 \times 1,7\% = 51.000$ euros

Segunda. Valoración de las alegaciones efectuadas por la empresa.

Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

Las autoridades aduaneras podrán proceder al control de los documentos y de los datos comerciales relativos a las operaciones de importación o exportación así como las operaciones comerciales ulteriores realizadas con las mercancías en cuestión.

Por su parte el artículo 221.3 del CAC dispone: «La comunicación al deudor no podrá efectuarse una vez que haya expirado el plazo de tres años a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera».

A la vista de este precepto, resulta claro que el nacimiento de la deuda aduanera se produce cuando se hace la declaración en aduana (DUA) y no cuando la Administración lo comprueba, de tal forma que una cosa es el nacimiento de la deuda, y otra el cálculo, contracción o concreción de los derechos aduaneros que correspondan. El plazo de tres años indicado no es de prescripción sino de «caducidad de la acción» para determinar la deuda y, por lo tanto, no se puede interrumpir.

Por tanto, en el supuesto planteado, habrá que estimar la pretensión del obligado, pues las actuaciones inspectoras no concluyen sino en abril de 2009, por lo que no será posible exigir las deudas anteriores a abril de 2006.

Tercera. Determinar la base imponible de los derechos a la importación y el IVA a la importación.

Base imponible IVA a la importación de las chaquetas:

• Valor en aduana	3.200.000 euros
• Derechos a la importación	396.800 euros
• Comisiones de compras	135.000 euros
• TOTAL	<u>3.731.800 euros</u>

⁵ No forman parte del valor en aduana los gastos de instalación y montaje en la medida que se realizan en España (80.000 €).

Cuota de IVA a la importación = $3.731.800 \times 16\%$ (18 % a partir del 1 de julio de 2010)

Base imponible IVA a la importación de los telares:

• Valor en aduana	3.000.000 euros
• Derechos a la importación	51.000 euros
• Instalación y asistencia técnica	80.000 euros
• TOTAL	<u>3.131.000 euros</u>

Cuota de IVA a la importación = $3.131.000 \times 16\%$ (18% a partir del 1 de julio de 2010)

En relación con la liquidación del IVA a la importación la base imponible está formada por el importe del valor en aduana, incluidos los derechos de importación (art. 83 LIVA).

El artículo 83 de la LIVA dispone:

«En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los siguientes conceptos en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

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

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

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 35/2006, por la que se aprueba la ley del impuesto (LIRPF), y en su reglamento de desarrollo, aprobado mediante Real Decreto 439/2007 (RIRPF).

Primera. Valore la incidencia de las cuestiones personales y familiares de don Juan y de doña María determinando las posibles modalidades de tributación de ambos en el IRPF.

Don Juan sólo puede optar por la tributación individual. El mínimo personal y familiar se determinaría como sigue:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales (40 años de edad).
- En cuanto al mínimo por descendientes, no tendrá derecho a su aplicación, pues en los casos de separación legal o divorcio en los que no existe vínculo matrimonial, el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, según la sentencia de separación o el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto [contestación DGT a Consulta vinculante: V2233/2009 (NFC035906) de fecha 6 de octubre de 2009, entre otras].
- En cuanto al mínimo por ascendientes (por la madre de don Juan), de los datos del enunciado podemos extraer la conclusión de que no procede su aplicación. Así, es mayor de 65 años y convive con el contribuyente, si bien obtiene rentas en importe superior a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas. A tales efectos, la pensión por incapacidad permanente no se consideraría a efectos del cálculo de este límite cuantitativo pues está exenta [art. 7 letra f) LIPRF]. No obstante lo anterior, y ante la falta de otra indicación sobre su naturaleza, la indemnización percibida del Gobierno alemán es una ganancia patrimonial, no exenta, que se integraría en la parte general de la base imponible, puesto que no deriva de la previa transmisión de elemento patrimonial alguno.

Doña María puede optar bien por la tributación individual, bien por la tributación conjunta.

Tributación individual.

El mínimo personal y familiar se determinaría como sigue:

- El mínimo de la contribuyente será de 5.151 euros anuales.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo por su hijo (ya que es menor de 25 años, convive con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo aplicable ascenderá por el hijo a 1.836 euros anuales.

Opción por la tributación conjunta.

En tal hipótesis, la unidad familiar estará integrada por doña María y su hijo menor de edad, puesto que convive con ella.

Podemos subrayar que la opción por la tributación conjunta no vinculará para periodos sucesivos y que deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar, tal como ha quedado descrita más arriba. Si uno de ellos presentase declaración individual, los restantes deberían utilizar el mismo régimen. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

En el caso de ejercerse esta opción, el mínimo personal y familiar será:

- El mínimo del contribuyente será de 5.151 euros anuales. En ningún caso procederá la aplicación de este mínimo por los hijos.
- En cuanto al mínimo por descendientes, tendrá derecho a la aplicación del mismo por su hijo (ya que es menor de 25 años, convive con la contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 €). El mínimo aplicable ascenderá por el hijo a 1.836 euros anuales.
- Finalmente, de acuerdo con la regla 4.^a del artículo 84.2 de la LIRPF, en esta modalidad de unidad familiar procede la aplicación de una reducción sobre la base imponible, para determinar la base liquidable, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51 (Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social), 53 (Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad) y 54 (Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad) y en la disposición adicional undécima de esta ley (por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales). Se reducirá en 2.150 euros anuales.

La antedicha reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa. No se aplicará esta reducción, lo que no sucede en el presente caso, cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

Segunda y Tercera. Califique cada uno de los conceptos y tipos de rentas obtenidas por don Juan y por doña María, a efectos de su integración en la base imponible del IRPF. Detalle las posibles exenciones o beneficios fiscales que, en su caso, le fueran de aplicación a don Juan Español.

Doña María:

- 1.000 euros de ingresos íntegros mensuales percibidos por doña María. Se califican como rendimientos íntegros del trabajo y se integran en la renta general.
- 50 euros mensuales de Seguridad Social. Gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos del trabajo (art. 19 LIRPF).

- Cantidades satisfechas por la empresa por el seguro colectivo de asistencia sanitaria. No están sometidas a tributación, pues según el artículo 42 de la LIRPF no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, entre otros, las primas o cuotas satisfechas por la empresa a favor de sus trabajadores a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:
 1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
 2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie. En este supuesto, no se superará el límite ($500 \times 2 = 1.000$).
- Cantidades satisfechas por la empresa por el seguro de responsabilidad civil. Al igual que sucede en el punto anterior, no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, entre otros, las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.
- Prestación por desempleo en su modalidad de pago único. Renta exenta, con el límite de 15.500 euros, estando condicionada la exención a que el contribuyente se integre en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o a que inicie una actividad como trabajador autónomo y al mantenimiento durante el plazo de cinco años de la acción o participación en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o de la actividad, en el caso del trabajador autónomo. Todo ello según la letra n) del artículo 7 de la LIRPF.

El exceso (25.500 – 15.500) se calificaría como rendimientos íntegros del trabajo y se integraría en la renta general, si bien resulta aplicable una regla especial de imputación temporal, pues, de conformidad con el artículo 14.2 letra c) de la LIRPF, la prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral podrá imputarse en cada uno de los periodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada periodo impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

- Consultas de los visitantes de los *banners* de su blog. Podemos definir los *banners* como espacios publicitarios en las páginas, los cuales suelen utilizar animación y sonido, y que describen una web o sólo ofrecen una idea de lo que hay al otro lado si finalmente el visitante se atreve a pinchar en ellos. Se califican como rendimientos íntegros de actividades económicas y se integran en la renta general.

Don Juan:

- 30.000 euros procedentes de un contrato de seguro colectivo del que era asegurado su padre, como consecuencia de su fallecimiento. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios

de contratos de seguros colectivos que deriven de la contingencia de fallecimiento tributarán en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD).

El artículo 3.1 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que constituye hecho imponible:

«c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.»

La referencia hecha al artículo 16.2 a) debe entenderse actualmente realizada al artículo 17.2 a) de la LIRPF (Ley 35/2006) que dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

«a) Las siguientes prestaciones:

(...)

5.^a Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.»

De los preceptos transcritos se deduce que las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos que deriven de las contingencias de jubilación e invalidez tributarán en el IRPF. Sin embargo, las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos que deriven de la contingencia de fallecimiento, tal y como ocurre en el supuesto planteado, tributarán en el ISD.

Finalmente, podemos añadir que la integración de las prestaciones en la base imponible del ISD se realizará acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, cuando el causante sea el asegurado del contrato de seguro colectivo, de acuerdo con el artículo 9 c) de la ley de dicho impuesto.

- 25.000 euros como consecuencia de la enajenación de 10 letras del Tesoro, que había adquirido el 14 de febrero de 2009 a un precio de 3.000 euros cada una de ellas. Obtiene 5.000 euros de rendimientos negativos de capital mobiliario (art. 25. 2 LIRPF). Puesto que se trata de rendimientos negativos, no se practicará retención.

En cuanto a su integración, debemos de tener en cuenta que enajena el 15 de septiembre 10 letras, pero que adquiere 5 el día 14 de noviembre. Así las cosas, y de acuerdo con el artículo 25.2 letra b), los rendimientos negativos derivados de la transmisión de estos cinco activos financieros, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan

en el patrimonio del contribuyente, puesto que el contribuyente ha adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

Por tanto, formarán parte de la renta del ahorro, 2.500 euros de rendimientos negativos del capital mobiliario, mientras que los 2.500 restantes no podrán integrarse este año sino en los periodos impositivos y a medida que sean enajenadas estas letras que aún permanecen en el patrimonio del interesado.

- Traspaso del fondo de inversión A al fondo de inversión B. Ganancia patrimonial, pero no se computa pues la LIRPF establece un régimen de diferimiento cuando, como es el caso, el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones se ha destinado a la suscripción de otras participaciones en otro fondo de inversión. Las nuevas participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas [art. 94.1 a) LIRPF].
- Venta del fondo de inversión B. Ganancia patrimonial. Para su cálculo, por diferencia entre valores de transmisión y de adquisición, debemos tener en cuenta que la LIRPF sigue un criterio FIFO (art. 37.2 LIRPF).

El contribuyente posee un total de 4.000 participaciones del fondo B, de las cuales 3.500 tienen, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, un coste de adquisición de 7.000 euros y se entienden adquiridas el 1 de marzo de 2005 (coste unitario 2 €) y las 500 restantes tienen un coste de 2.500 euros, siendo adquiridas el 1 de abril de 2008 (coste unitario 5 €).

Por lo tanto, el valor de adquisición de las 2.000 participaciones ahora enajenadas es de 4.000 euros. Siendo su valor de transmisión 12.400 euros, la diferencia (8.400 €) constituye una ganancia patrimonial, sometida a retención del 18%, que se integra en la renta del ahorro. No se podrá compensar con los rendimientos negativos del capital mobiliario a los que hemos hecho referencia en el punto anterior, aunque todos formen parte de la base imponible del ahorro, pues dispone el artículo 49 de la LIRPF que si el resultado de la integración y compensación de los rendimientos del capital mobiliario de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta ley arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, procedente de las mismas fuentes.

- Inmueble que parte del año está a disposición de su titular y parte del año arrendado.

Por la parte del año que está a disposición de su titular, del 1 de enero al 30 de junio, procede la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF, renta imputada que se integra en la base imponible general. Se imputará el 2% del valor catastral (no revisado), sin excluir el valor del suelo, y por 6/12, esto es, en proporción al número de días del periodo impositivo. No será deducible gasto alguno.

Por la parte del año en que el inmueble está arrendado, se obtendrán rendimientos del capital inmobiliario que forman parte de la renta general. Los rendimientos íntegros se computan por 3.000 euros (500×6), siendo gastos deducibles, entre otros, los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición del 50% del inmueble, prorrateados por el tiempo correspondiente del año en que el inmueble ha estado alquilado, más la amortización (a razón

de un 3% anual sobre el mayor valor de dos, o el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido en todo caso el valor del suelo). El valor catastral asciende a 200.000 euros y el coste de adquisición satisfecho a 311.000 (30.000 + 6.000 + 250.000 + 25.000). Por lo tanto, en el supuesto aquí planteado la amortización deducible fiscalmente asciende a 3.732 euros ($3\% \times 311.000 \times 0,80 \times 6/12$). Consecuentemente, los rendimientos del capital inmobiliarios serán negativos. Y sobre los mismos se aplicará la reducción del 50% prevista en el artículo 23 de la LIRPF. La reducción del 100% no resultaría aplicable al caso aquí examinado por dos razones. Una, aunque los arrendatarios tengan una edad comprendida entre 18 y 35 años, no tienen renta alguna. Y otra, porque se trata de rendimientos negativos (en este sentido, art. 16.2 RIRPF).

- Los 12.000 euros satisfechos por las anualidades por alimentos a sus dos hijos constituyen para éstos una renta exenta (art. 7 LIRPF). La pensión compensatoria, en cambio, de su ex cónyuge tiene para la misma la consideración de rendimientos íntegros del trabajo que integran en la base imponible general.

Por su parte, don Juan, por la pensión compensatoria, siempre que se satisfaga por decisión judicial, puede practicarse una reducción en la base imponible.

Y respecto de las anualidades por alimentos, satisfechas igualmente por decisión judicial, prevé el artículo 64 de la LIRPF que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley, separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

- Inmueble situado en Marbella. Por la parte del año transcurrida desde el 1 de febrero al 1 de diciembre, procede la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF, renta imputada que se integra en la base imponible general. Se imputará a don Juan el 50% del 1,1% del valor catastral (revisado), sin excluir el valor del suelo, y por 10/12, esto es, en proporción al número de días del periodo impositivo. No será deducible gasto alguno.

Por el último mes, en que la titularidad corresponde únicamente a don Juan, la imputación de rentas se haría al 100% del 1,1% del valor catastral (revisado), sin excluir el valor del suelo, y por 1/12.

Cuarta. Señale, a efectos de la declaración del IRPF, la incidencia que supondría para don Juan que los inquilinos asumieran los gastos de comunidad de la vivienda en alquiler descrita en el punto 5.

Si los inquilinos asumieran los gastos de comunidad, tales gastos seguirían siendo gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario, pero además consti-

tuirían para don Juan parte de los ingresos íntegros a computar (en este sentido, dispone el artículo 22.2 de la LIRPF que se computará como rendimiento íntegro 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).

Quinta. Determine si la Administración tributaria puede remitir a la madre de Don Juan el borrador de declaración del IRPF.

La Administración tributaria no puede remitir a la madre de don Juan el borrador de declaración del IRPF, debido a la indemnización que percibe del Gobierno alemán (la cual merece, a efectos de este tributo, la calificación de ganancia patrimonial no sometida a retención).

Así, prevé el artículo 98 de la LIRPF que los contribuyentes podrán solicitar que la Administración tributaria les remita, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

- a) Rendimientos del trabajo.
- b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.
- c) Imputación de rentas inmobiliarias siempre que procedan, como máximo, de dos inmuebles.
- d) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

Sexta. Determine qué trascendencia tiene para el hermano de don Juan la operación descrita en el punto 7.

A la vista de los escasos datos que ofrece el enunciado, podemos entender que el hermano de don Juan es no residente, a efectos del IRPF (art. 9 LIRPF: permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días, sin que residan habitualmente aquí su cónyuge e hijos menores que de él dependan, ni radicar en España el núcleo principal o la base de sus intereses o actividades económicas, de forma directa o indirecta).

Por lo tanto, con la venta de su porcentaje de titularidad del inmueble, se obtiene en territorio español por un no residente sin establecimiento permanente una ganancia patrimonial. La operación tributaria teniendo presentes las siguientes consideraciones:

- Se trata de una renta, como hemos dicho, obtenida en territorio español [art. 13.1 letra j) 3.º del Real-Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante LIRNR].

- La base imponible se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas del IRPF (art. 24.3 LIRNR). Así, el valor de transmisión queda fijado en 315.000 (350.000 – 35.000) y el valor de adquisición en 220.000 (el 50% de la suma de 400.000 más 40.000). La LIRPF señala en su artículo 35 que el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente; respecto del valor de transmisión señala el mismo precepto que será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, deduciéndose de este valor los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.
- El adquirente (don Juan) estará obligado a retener e ingresar el 3%, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada (esto es, el 3% de 350.000 €, sin minorar los gastos), en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente. Todo ello de conformidad con el artículo 25.2 de la LIRNR.
- Sin perjuicio de la retención anterior, para determinar la cuota tributaria, se aplicará sobre la base imponible el tipo de gravamen del 19% [art. 25.1 f) LIRNR].
- Devengo: el impuesto se devengará, tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial (art. 27 LIRNR).

PARTE 7.ª ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN

La legislación aplicable está contenida básicamente en la Ley 58/2003 General Tributaria, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Primera. Valore si en el procedimiento de verificación de datos iniciado, la Administración tributaria debe practicar liquidación analizando las consecuencias tributarias.

Estamos ante uno de los supuestos tasados en que cabe el inicio de un procedimiento de verificación de datos, pues según el artículo 131 de la LGT, letra b), la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, entre otros supuestos, cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

Por su parte, las formas de terminación de este procedimiento se encuentran enumeradas en el artículo 133 de la LGT, siendo las siguientes:

- a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.
- b) Por liquidación provisional.
- c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.
- d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Puesto que el obligado tributario, una vez iniciado de oficio el procedimiento de gestión, detecta un error en su declaración del IS y procede a presentar una nueva declaración y a ingresar su importe, no procede practicar liquidación provisional; en tal caso, el procedimiento podría terminar mediante resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional.

En todo caso, y siguiendo con el análisis de las consecuencias legales, resultaría de aplicación lo prevenido en el artículo 87 del RGGI, que dispone en su apartado quinto 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 producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT. 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.

Por lo tanto, aplicando el precepto anterior, la presentación fuera de plazo y con ingreso de esta autoliquidación, no dará lugar a la aplicación del régimen de recargos por extemporaneidad (puesto que ha existido requerimiento administrativo previo) y no servirá tampoco como causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, pues podría apreciarse en este caso que se ha cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT (infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación). Asimismo, se exigirán intereses de demora (art. 26 LGT) sobre la cantidad ahora satisfecha, por el tiempo trascurrido desde el día siguiente al fin del plazo establecido para la presentación e ingreso de la autoliquidación por el IS 2008 (esto es, desde el 26 de julio de 2009) hasta la fecha de ingreso.

Segunda. Teniendo en cuenta que las retenciones han sido efectivamente practicadas en septiembre e ingresadas en octubre, determine si procede liquidar algún recargo o sanción.

El plazo para presentar la autoliquidación del mes de junio terminaría el 20 de julio. Puesto que se presenta e ingresa en octubre, y no ha existido requerimiento administrativo previo, será aplicable el régimen de recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT. Como el enunciado se limita a decir que el la presentación e ingreso se efectúan en octubre, el recargo procedente será del 5% (dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso) o del 10% (retraso superior a tres meses e igual o inferior a seis), sin intereses de demora. La entidad podrá gozar también de la reducción del importe del recargo del 25% del apartado 5 del artículo 27 de la LGT, cumpliendo los dos requisitos siguientes:

- Siempre que se realice el ingreso total del importe del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de dicha ley, en función de la fecha en que haya tenido lugar la notificación de la liquidación de dicho recargo.
- Y además que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, al tiempo de su presentación (requisito que es cumplido en este caso).

Tercera. Valore si es admisible la concurrencia de causa de fuerza mayor como eximente del recargo por extemporaneidad.

La respuesta debe ser negativa, a la vista de las consideraciones siguientes:

- La concurrencia de causa mayor sólo está prevista en nuestro ordenamiento como causa de exoneración de la responsabilidad por infracción tributaria [art. 179.2 b) LGT].
- Los recargos por extemporaneidad no tienen carácter sancionador.

Procedería un recargo por extemporaneidad del 5%, de conformidad con el artículo 27 de la LGT, ya que la presentación se efectúa al día siguiente (dentro de los tres meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso). Podría aplicarse la reducción del 25% regulada en el apartado 5 del artículo 27, siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de dicha ley, abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, puesto que ya se ha cumplido el otro requisito (se ha realizado el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, al tiempo de su presentación).

Puesto que la ingresa el mismo día de la presentación extemporánea, no se inicia el periodo ejecutivo (art. 161 LGT).

En relación con lo afirmando anteriormente, podemos traer a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del Principado de Asturias, Sentencia 1928/2006, de 24 de octubre

de 2006 (Rec. n.º 428/2004) (NFJ025997), que aunque relativa a la antigua LGT de 1963, sería plenamente trasladable a la situación actual. En dicha sentencia, el TSJ coincide con el criterio de la Administración tributaria, aplicando el recargo por la presentación fuera de plazo (por un día) de una autoliquidación, aduciendo la entidad que todo se debía a errores informáticos. El TSJ afirma que la aparición de un error informático en la respuesta de la entidad colaboradora, que impidió el pago previo y la obtención del número de referencia completo (NRC), necesario para la presentación telemática de las declaraciones, no altera el plazo por las normas establecido para la presentación e ingreso, ya que no puede aplicarse analógicamente las causas de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria del hoy vigente artículo 179.2 b) de la LGT, que exime de responsabilidad cuando concorra fuerza mayor. De una parte porque tal circunstancia aquí no es apreciable en la medida que los errores informáticos son harto frecuentes y, por tanto, previsibles y evitables, recurriendo sin más a otra entidad colaboradora y sin necesidad, por contra, de apurar hasta el último momento el plazo de presentación (como habría sucedido en el caso del enunciado, pues don Juan estaba en el último día de plazo), y porque el recargo aplicado, continúa razonando el TSJ, no puede considerarse que tenga naturaleza sancionadora, sino que simplemente cumple una función coercitiva, disuasoria o de estímulo, que aunque le dé un cierto matiz sancionador no lo convierte en sanción en sentido propio por cuanto su función no es represiva.

No obstante lo anterior, que nos parece la solución más ajustada a lo actualmente previsto en nuestra normativa tributaria, no podemos olvidar la polémica que existió en el pasado acerca de la consideración de estos recargos por presentación extemporánea y sin requerimiento previo como auténticas sanciones, que sólo podrían imponerse respetando las garantías procedimentales propias del Derecho sancionador. Como es sabido, el Tribunal Constitucional (TC) resolvió, estableciendo la compatibilidad con la Constitución de los recargos, con excepción de aquellos que por su cuantía (50%) fueran equiparables a las sanciones.

El TC calificó los recargos como una especie de *tertium genus*, entre las sanciones propiamente dichas y las medidas de reparación del daño causado por el retraso, asimilándolos a las cláusulas penales en las obligaciones civiles, aunque nacidas directamente de la ley.

Sin embargo, sigue en pie otra controversia pues los recargos, tal y como están previstos en el vigente artículo 27 de la LGT, se imponen según un criterio objetivo, la presentación fuera de plazo y sin requerimiento previo, sin tomar en consideración las circunstancias de cada caso y, en particular, si ha podido o no existir fuerza mayor.

Y en relación con los supuestos de fuerza mayor, cabe citar algunas decisiones judiciales que han entendido aplicable en relación con la cuestión que nos ocupa, el artículo 1.105 del Código Civil que señala que «fuera de los casos expresamente mencionados en la ley y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables». Pueden citarse al respecto dos Sentencias del TSJ de Andalucía de fecha 30 de julio de 2001 (Rec. n.º 3689/1996) (NFJ011110).

Existe igualmente una Sentencia de la Audiencia Nacional (Rec. n.º 1524/1996) (NFJ011545), de 14 de junio de 2001, que considera igualmente de aplicación el mismo precepto del Código Civil,

si bien en el supuesto concreto excluyó su toma en consideración al no darse las circunstancias de imprevisibilidad que en el mismo se contemplan (se trataba de acciones de protesta de los trabajadores que provocaron el bloqueo de accesos a la empresa).

PARTE 8.ª ASPECTOS RELATIVOS AL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

Las actuaciones de embargo en materia recaudatoria se regulan en la Ley General Tributaria –Ley 58/2003, de 17 de diciembre–, así como en el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Primera. Valore si la Administración tributaria podría admitir las condiciones de pago solicitadas por la empresa o si debería solicitar alguna otra condición.

En relación con la solicitud de compensación de la deuda correspondiente a las retenciones del trabajo por importe de 450.361 euros, el artículo 71 de la LGT establece:

«1. Las deudas tributarias del obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación de créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.»

Por lo tanto, el obligado tributario deberá solicitar la compensación de la deuda pendiente en la parte concurrente con la devolución solicitada. Los efectos de la solicitud en periodo voluntario de la deuda son que transcurrido el periodo voluntario de pago no se iniciará el periodo ejecutivo de conformidad al artículo 161.2 de la LGT.

Por lo tanto la deuda que puede ser objeto de compensación es 204,725 euros, si bien queda supeditado al reconocimiento del crédito efectivo por parte de la Agencia Tributaria.

Quedando pendiente de abonar en caso de reconocimiento de la devolución la cuantía de:
 $450.361 - 204.725 = 245.626$ euros.

En segundo lugar, en relación con la solicitud de aplazamiento del resto de la deuda por retenciones del trabajo debemos considerar lo siguiente:

El artículo 65 de la LGT, establece:

«1. Las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario de pago podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tribu-

tario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

(...)

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de la ley y en la normativa recaudatoria.

(...)

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario impide el inicio del periodo ejecutivo pero no el devengo de intereses de demora.»

Por su parte, el artículo 65.2 de la LGT en relación con las deudas aplazables indica que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

En este sentido, dada la actual coyuntura económica, acogiéndose al último párrafo del artículo anterior es posible la solicitud de aplazamiento sobre las deudas correspondientes a retenciones del trabajo.

En relación con las *garantías a constituir* para la concesión de un aplazamiento, el artículo 82 de la LGT establece:

«1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal o solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta ley.»

Por lo que se refiere al *importe a garantizar* el artículo 48 del Real Decreto 939/2005 dispone:

«2. La garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, los intereses de demora que genera el aplazamiento y un 25% de la suma de ambas partidas.

(...)

4. La suficiencia económica y jurídica de las garantías se apreciará por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento.

Cuando dicha apreciación presente especial complejidad, se podrá solicitar informe de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos. Asimismo, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia de la garantía ofrecida.»

Por último, la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento deberá contener los siguientes elementos:

- a) Nombre y apellidos o razón social de la entidad, NIF, y domicilio fiscal del obligado al pago o de la persona que represente.
- b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.
- c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- d) Plazo y demás condiciones que se solicitan.
- e) Garantía que se ofrece conforme al artículo 82 de la LGT.
- f) Orden de domiciliación bancaria, indicando código de cuenta cliente y datos identificativos de la entidad de crédito.
- g) Lugar, fecha y firma del solicitante.

Tal y como dispone el artículo 46.2 del RGR.

En resumen:

- a) La solicitud de aplazamiento en periodo voluntario de pago impide el inicio del periodo ejecutivo tal y como establece el artículo 161.2 de la LGT.
- b) La deuda correspondiente a retenciones puede ser objeto de aplazamiento en los términos previstos en el artículo 65.2 de la LGT.
- c) El contribuyente debe probar la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito como garantía del aplazamiento, mediante la solicitud del mismo a dos entidades con las que opera habitualmente.
- d) La garantía que se ofrece debe cubrir el importe de la deuda más los intereses generados por el aplazamiento así como un 25% de ambas cantidades.
- e) Adicionalmente deberá solicitarse la información prevista en el artículo 46.2 del Real Decreto 939/2006.

Segunda. Determine si la Administración tributaria puede admitir la pretensión de «TEXTIL, SA» de que no se hipoteque el bien que se ofrece en garantía.

En relación con esta petición, el artículo 48 del Real Decreto 939/2005 establece:

«4. La suficiencia económica y jurídica de la garantía será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.»

El artículo 49 relativo a la adopción de medidas cautelares en el ámbito de aplazamiento o fraccionamientos, dispone:

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

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.

(...)»

De lo descrito en el apartado anterior podemos llegar a la siguiente conclusión:

«TEXTIL, SA» amparándose en el artículo 49 del RGR solicita que no se le obligue a constituir hipoteca como garantía del aplazamiento sustituyéndose por una medida cautelar.

La Administración debería denegar dicha petición con base en las siguientes consideraciones:

- a) El artículo 49.1 del reglamento prevé la sustitución de la hipoteca por medida cautelar cuando la garantía resulte excesivamente onerosa, motivo que no se produce aquí dado que la garantía está valorada en 700.000 euros y el importe a formalizar debe alcanzar 245.626 + intereses de demora + (25% de ambas partidas), por lo que superará los 310.000 euros, es decir, supone en torno al 50% del total, lo que no puede considerarse desproporcionado.
- b) Corresponde a la Administración la potestad de sustituir la garantía por la medida cautelar, siendo una potestad discrecional de ésta, si bien debe ser motivada la resolución en la que se deniegue.
- c) Los costes originados por la adopción de la medida cautelar en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor, por lo que el ahorro en relación con la hipoteca no sería muy elevado.

Es por todo lo expuesto por lo que la Agencia Tributaria debería denegar la petición formulada por «TEXTIL, SA».

Tercera. Cuáles serían las consecuencias de la falta de pago del aplazamiento o fraccionamiento que se concediera en su caso.

El artículo 54 del Real Decreto 939/2005 relativo a las actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos o fraccionamientos establece:

Si lo que se concede finalmente es *un aplazamiento* es de aplicación el artículo 54.1 del RGR:

«1. En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se producirán los siguientes efectos:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.»

Si lo que se concede finalmente es un fraccionamiento los efectos del incumplimiento serán:

«2. En los fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud:

1. Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuarse el procedimiento de apremio.
2. Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora

devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

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

- c) En los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone su artículo 168.»

Cuarta. Determine si se podría exigir responsabilidad a la empresa adquirente de la nave «TEXTIL, SA», utilizada como almacén y, en su caso, de qué deudas y conforme a qué procedimiento.

De conformidad con el artículo 42.1 c) de la LGT serán responsables solidarios las siguientes personas o entidades:

«c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

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

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.»

El *procedimiento para exigir esta responsabilidad* aparece recogido en el artículo 175 de la Ley en los siguientes términos:

- «1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:
- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.
 - b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.
2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.»

Pues bien, en el supuesto planteado la nave donde «TEXTIL, SA» almacena sus productos ha sido enajenada a una empresa del sector, la empresa adquirente ha asumido los contratos de trabajo de los empleados encargados de almacén, así como los elementos de transporte y almacenaje, por lo que podríamos concluir que ha sucedido en la actividad que venía desarrollando «TEXTIL, SA». Es por ello que se le podría exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1 c) de la LGT conforme al procedimiento descrito en el artículo 175 de la citada ley, salvo que hubiera solicitado el certificado fiscal regulado en el artículo 175.2 de la misma.