

Supuesto práctico profesional (ejercicio propuesto para el ingreso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado)

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF.-

(Primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 19 de noviembre de 2019 [BOE de 26 de noviembre]).

Extracto

Desarrollamos a continuación el supuesto práctico profesional correspondiente a la primera parte del tercer ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado. Convocatoria Resolución de 19 de noviembre de 2019 (BOE de 26 de noviembre). A lo largo del dictamen, estructurado en ocho partes, se plantean diferentes supuestos relativos a aspectos de IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, aduanas e impuestos especiales y procedimientos de gestión tributaria, inspección de los tributos y recaudación.

Palabras clave: supuesto práctico profesional; IRPF; IVA; ITP y AJD; aduanas e impuestos especiales; procedimientos de gestión; inspección; recaudación.

Supuesto práctico

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 del mismo.

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

- Parte 1.^a Aspectos jurídicos, civiles y mercantiles, y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes de informe.
- Parte 2.^a Aspectos relacionados con actuaciones y procedimientos de inspección de los tributos.
- Parte 3.^a Aspectos relativos al impuesto sobre sociedades (IS).
- Parte 4.^a Aspectos relativos a los impuestos sobre el valor añadido (IVA) y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).
- Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales.
- Parte 6.^a Aspectos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).
- Parte 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- Parte 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

II. Notas

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

- La fecha de elaboración del dictamen es la del día de hoy: 19 de septiembre de 2020.
- Se considerará que la normativa sustantiva y procedimental que ha estado vigente en todos los ejercicios ha sido la misma, y es la que está vigente a fecha de hoy.
- Igualmente, y si ello es necesario para la resolución de alguna cuestión del dictamen, se considerará que en el resto de países existe una legislación idéntica a la vigente en España, salvo que se indique expresamente lo contrario en algún punto concreto.
- Cada apartado del dictamen es independiente y autónomo, debiéndose hacer abstracción del resto de apartados en orden a la contestación a las cuestiones que en cada uno de ellos se plantea.
- En cada apartado del dictamen se expresan las cuestiones a las que debe responder el opositor, sin perjuicio de que se pueda abordar también cualquier otra cuestión que considere relevante, teniendo en cuenta lo previsto en el apartado II.b 4: «para la calificación de los ejercicios los Tribunales evaluarán el conocimiento de los aspirantes manifestado en sus respuestas a las cuestiones planteadas, valorando su grado de corrección, adecuación, integridad y precisión, con indicación y expresión, en su caso, de la normativa correspondiente y ajustadas a su literalidad, en una exposición apropiada y correctamente estructurada y contextualizada» de la convocatoria.

III. Información básica común a todos los apartados

La sociedad Jaysa es una entidad constituida e inscrita en julio de 2015, con domicilio social en Salamanca.

Su objeto social es amplio, por un lado, se dedica con 15 empleados a la explotación porcina y de ganado vacuno en las fincas que la familia García Fernández tiene en el sur de la provincia de Salamanca y norte de Cáceres. Por otro lado, desarrolla la actividad de restauración y alojamiento en diferentes establecimientos rurales de su propiedad, situados en la sierra norte de Madrid.

El capital social está constituido por 75.000 acciones, suscritas y totalmente desembolsadas por los fundadores: don Demetrio García, titular del 20 % de las acciones, su cónyuge doña Isabel Fernández con un 30 %, los dos hijos mayores de edad, Josefina y Francisco, cada uno de ellos titular de un 20 % de las acciones y, por último, una entidad no residente en España, con un 10 %, que entró en la sociedad en el año 2016 a cambio

de una aportación de fincas de ganado vacuno situadas en la frontera con Portugal y de las que era propietaria.

No constan cambios adicionales en dicho porcentaje de participación hasta la fecha.

Según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Isabel Fernández. Se conoce asimismo que todos los miembros de la familia prestan sus servicios al menos a tiempo parcial en la empresa, destacando la visión internacional de Francisco que tras su brillante trayectoria en la universidad y en el sector financiero español se trasladó en septiembre de 2017 a Japón para abrir el mercado asiático a los productos de la familia.

No dispone de ningún punto de venta en España en locales de su propiedad, gestionando el negocio comercial desde Salamanca desde donde se decidió que para abordar el paulatino incremento de su cifra de negocios se iba a proceder a utilizar el sistema de franquicias por la península ibérica. Hoy hay más de 7 repartidas entre España y Portugal, a las que distribuye sus productos directamente desde la fábrica situada junto a una de las fincas de Salamanca.

Los grandes beneficios que se han derivado de su entrada en el mercado asiático a través de la venta de su jamón ibérico le han llevado a abrir a finales de 2017 una oficina comercial en Tokio, contratando un asesor fiscal y financiero local con el que poder abordar tanto la tramitación aduanera de la exportación de sus productos como las cuestiones relacionadas con la normativa sanitaria.

Ahora, la sociedad se plantea realizar una ampliación de capital de la entidad Jaysa, que tendría lugar en el último trimestre de 2020, con la que abordará un crecimiento del negocio con la perspectiva de crecer en Europa y para ello prevé incorporar otros 15 empleados. No obstante, todo ello está pendiente de cómo se cierren los recursos planteados tras una actuación de comprobación inspectora de alcance general abierta a la sociedad familiar por la Agencia Tributaria, por determinada información imputada por una entidad financiera a través del CRS (*common reporting standard*), respecto de rentas obtenidas en el extranjero y presuntamente no declaradas, en sus declaraciones fiscales, junto a otras contingencias fiscales que han sido objeto de análisis.

El pasado lunes 7 de septiembre de 2020, acaban de recibir la notificación de una providencia de apremio tras la liquidación recibida y no recurrida respecto a rentas declaradas como exentas en relación con determinadas retribuciones laborales de la empresa y de las dietas abonadas a gran parte de sus empleados por el ejercicio 2017, y que han generado estos problemas con los órganos de recaudación.

Por último, Francisco recibió una liquidación provisional de los órganos de gestión tributaria por el IRPF de 2018 para que justificase la procedencia de la exención aplicada en su declaración individual por rentas obtenidas en el extranjero.

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

Josefina García Fernández (hija del matrimonio) es deudora de la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) por importe de 7.500 euros, deuda tributaria derivada de IRPF 2017.

Con fecha 25 de mayo de 2020 se emitió por parte de la Agencia Tributaria, una diligencia de embargo sobre el salario mensual de 1.400 euros que percibe doña Josefina en su condición de asalariada en la empresa Artosal, SL.

Notificado el citado embargo a la empresa Artosal, SL a fin de que en adelante, y hasta cubrir la cuantía de 7.500 euros, ingrese los salarios a favor de Josefina en la cuenta bancaria facilitada por la Agencia Tributaria, contesta la mercantil señalando que el salario de Josefina se encuentra ya embargado en virtud de embargo preventivo decretado con fecha 12 de septiembre de 2019, en el proceso ejecutivo que se sigue en el Juzgado de Primera Instancia número 1 de Salamanca por deudas que Josefina ostenta frente a Javier García Pérez.

Se pide:

Pregunta 1

¿Cómo afecta el embargo decretado por el Juzgado de Primera Instancia de Salamanca al procedimiento de recaudación y embargo de la Agencia Tributaria?

Pregunta 2

¿Qué podría hacer la Agencia Tributaria ante el embargo decretado en el proceso ejecutivo civil? (analice posibles acciones, requisitos)

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

El día 16 de octubre de 2017 se personaron en el domicilio fiscal de la sociedad Jaysa un inspector de Hacienda, un técnico de Hacienda, un miembro de la Unidad de Auditoría Informática y un funcionario de Vigilancia Aduanera con el fin de iniciar actuaciones de comprobación por los periodos 2015 y 2016 relativas al IS. En la comunicación de inicio entre-

gada a doña Isabel Fernández se indica que el alcance de la comprobación es general. La administradora única presta su consentimiento a la entrada de los funcionarios de la AEAT.

Doña Isabel Fernández llama a su asesor fiscal y este, conocedor de las contingencias fiscales de la sociedad, cuyo periodo impositivo se corresponde con el año natural, le recomienda presentar lo antes posible una declaración complementaria del IS 2016 con una cuota a ingresar por importe de 125.000 euros.

El día 17 de octubre de 2017 se presenta dicha declaración complementaria y se abona la deuda derivada de los ajustes efectuados en la misma.

La administradora única colabora con la Inspección aportando la documentación solicitada y la Inspección la citó para comparecer el día 3 de noviembre de 2017 en las oficinas de la Inspección. Ese día compareció ante la Inspección el asesor fiscal de la sociedad, acreditando la representación legal de la entidad.

El día 4 de diciembre de 2017 el inspector que tenía asignado el expediente es trasladado a otro destino dentro de la Agencia Tributaria.

El día 1 de junio de 2018 se pone a disposición de la sociedad en su dirección electrónica habilitada comunicación de continuación de las actuaciones inspectoras citando a los representantes de la sociedad a comparecer el día 25 de junio y a aportar en esa fecha determinadas facturas de proveedores y clientes. La sociedad nunca accedió a la comunicación.

El día 15 de junio de 2018 un agente tributario entregó al portero de la finca del domicilio fiscal de la sociedad Jaysa la citada comunicación de continuación de las actuaciones inspectoras. El día 25 de junio de 2018 compareció el asesor fiscal de la entidad para aportar las facturas solicitadas.

La Inspección descubre a lo largo de la Inspección que la cuota dejada de ingresar por el concepto IS 2016 es de 125.000 euros.

Las actas se firman en disconformidad el día 13 de febrero de 2019 y la notificación del acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica se produce el día 18 de abril de 2019.

El inicio del procedimiento sancionador se notificó el día 19 de julio de 2019.

Se pide:

- a) Indique si es válida esta forma de inicio de las actuaciones de comprobación en lugar del envío de la comunicación de inicio a la dirección electrónica habilitada y cuándo se entendería efectuada la notificación en cada una de las dos posibilidades antes mencionadas.

- b) En qué documento se reflejará el contenido de las actuaciones llevadas a cabo el día 16 de octubre de 2017 y cuál será su contenido.
- c) Efectos de la presentación de la declaración complementaria el día 17 de octubre de 2017.
- d) Indique los efectos sobre la prescripción de la posible inacción administrativa por traslado del actuario.
- e) Indique cuándo se considera notificada la comunicación de continuación de actuaciones. Indique asimismo si es válida una notificación al portero de la finca.
- f) Indique cómo se tramitará la regularización del IS en los dos casos siguientes:
1. La cuota de 125.000 euros corresponde a ventas ocultas no declaradas.
 2. La cuota de 125.000 euros corresponde por un lado a un error en el cálculo de las amortizaciones contabilizadas (10.000 €) y el resto (115.000 €) a ventas ocultas no declaradas.
- g) Indique razonadamente si los plazos indicados en el último párrafo del enunciado tienen algún efecto sobre la validez de la liquidación y de la sanción.

Parte 3.^a Aspectos relativos al IS

Pregunta 1

Como se ha indicado en el apartado «Información básica común», Jaysa se está planteando realizar una ampliación de capital.

La entidad no residente en España –socia del 10 % del capital de Jaysa– plantea la posibilidad de no acudir a dicha ampliación de capital y, en su lugar, efectuar un préstamo a largo plazo a Jaysa (no le importa sufrir una «dilución» en su porcentaje de participación en el capital social).

A los efectos de analizar las implicaciones fiscales de esta operación, se prevé que Jaysa obtendrá un beneficio operativo anual que rondará los 3.000.000 de euros en 2020 y los dos años siguientes, y que los gastos e ingresos financieros de la entidad (incluidos los gastos asociados al hipotético préstamo) serán:

- 2020: Ingresos financieros = 0 euros; Gastos financieros = 500.000 euros.
- 2021: Ingresos financieros = 0 euros; Gastos financieros = 1.200.000 euros.
- 2022: Ingresos financieros = 200.000 euros; Gastos financieros = 1.400.000 euros.

Se pide:

- a) Analizar cómo quedaría, en estas circunstancias, la deducibilidad de los gastos financieros de la entidad Jaysa en 2020, 2021 y 2022 (supóngase que el periodo impositivo de la entidad coincide con el año natural).
- b) Si la entidad no residente en España fuese propietaria del 30 % del capital de Jaysa y en su país de residencia la operación de financiación tuviera la calificación a efectos fiscales de aportación a los fondos propios (generándole un ingreso sometido a un tipo de gravamen nominal del 5 %), ¿serían deducibles para Jaysa los intereses satisfechos en virtud del préstamo suscrito con la entidad no residente?

Pregunta 2

La sociedad Jaysa ha desarrollado un nuevo procedimiento para la fabricación de sus alimentos, en colaboración con la sociedad Pimsa, como consecuencia de una actividad de investigación y desarrollo, que procede a patentar. El coste para Jaysa ha ascendido a 50.000 euros, además de los 100.000 euros que ha satisfecho a la sociedad Pimsa al finalizar el proyecto en 2019 para poseer el 100 % del activo intangible.

A principios del año 2020 ha cedido a la sociedad Carnicasa el derecho a utilizar dicho procedimiento durante 4 años, pactándose una retribución de 40.000 euros anuales. La sociedad Jaysa amortiza el activo a lo largo de su vida útil, durante un periodo de 10 años. El resto de gastos asociados al activo ascienden a 1.000 euros anuales.

Se pide:

Determinar la incidencia de las operaciones descritas en el cálculo de la base imponible de Jaysa del año 2020.

Pregunta 3

La sociedad Jaysa posee desde hace 3 años el 50 % del capital de la entidad Hilsa, cuyos únicos ingresos proceden de los dividendos de las sociedades en las que participa. La sociedad Hilsa posee el 8 % del capital de la sociedad Pansa, que adquirió hace 6 años por 100.000 euros, y el 20 % del capital de la entidad Nudas, que adquirió hace 4 años por 250.000 euros. Durante el ejercicio 2019 la sociedad Hilsa obtuvo dividendos de Pansa por importe de 10.000 euros y de Nudas por importe de 30.000 euros. Todas las sociedades son residentes en España.

La sociedad Hilsa distribuye a su vez dividendos a Jaysa en el año 2020 con cargo a los anteriores beneficios, y en proporción a los mismos, por importe de 5.000 euros.

Se pide:

Determinar la incidencia de las operaciones descritas en el cálculo de la base imponible de Jaysa del año 2020.

Parte 4.ª Aspectos relativos al IVA y al ITP y AJD

La sociedad Jaysa tiene pendiente de realizar la calificación jurídica a efectos de IVA de las siguientes operaciones:

1. Decide importar para su actividad ganadera, 1.000 ejemplares de vaca argentina procedentes de Comodoro Ribadabia (Argentina) cuyo precio unitario asciende a 500 euros cada una. El importe de los derechos de importación a satisfacer asciende a 60.000 euros y además, el vendedor repercute en la factura el importe del seguro de viaje por valor de 2.000 euros. Las cabezas de ganado entran en la aduana de A Coruña el 1 de junio de 2020. Previamente, el 15 de febrero se realizó un pago anticipado de 5.000 euros al vendedor. El pago definitivo de la compra tendrá lugar el 30 de octubre de 2020, una vez comprobado el estado de salud de los animales.
2. Decide llevar a cabo la adquisición de una finca rústica sita a las afueras de Salamanca con el fin de poder ampliar los terrenos en los que desarrolla la cría y engorda de cerdos. La citada finca es propiedad de una persona física que lleva a cabo en la misma la explotación agraria de árboles frutales. En 2019 el citado particular facturó con su cosecha más de 600.000 euros.
3. Por otra parte, con el fin de obtener fondos para la adquisición de la finca rústica, el consejo de administración de Jaysa lleva a cabo dos operaciones: por un lado, enajena una de las casas rurales que tenía afectada a la actividad de hostelería en la sierra de Madrid. La casa rural fue promocionada por la propia Jaysa en 2015, habiendo ascendido el coste de la construcción a 350.000 euros. El adquirente es un conocido empresario de la construcción de la zona, que comunica por escrito a Jaysa que el citado inmueble no va a ser afectado a ninguna actividad empresarial, sino que va a proceder a rehabilitarla, debido a su precario estado estructural con el fin de poder utilizarla como vivienda vacacional.
4. Por otra parte, adopta la decisión de arrendar dos terrenos rústicos de los que era propietario. Uno de ellos procederá a arrendarlo a una mercantil con el fin de que proceda a la instalación en la misma de unos paneles solares, pues su objeto social es la generación de energía.
5. Otro de los terrenos es arrendado a un particular aficionado a la caza, con el fin de utilizarlo para la organización de cacerías a título particular.

6. Don Demetrio García como persona física y a nivel particular tiene todos sus asuntos privados con una empresa de abogacía establecida en Suiza de su total confianza. Dado que el procedimiento inspector realizado a la sociedad Jaysa, le tiene preocupado, ha decidido contratar a esta empresa para que defienda sus intereses frente a la AEAT española.
7. Para concretar todos los detalles de los servicios prestados por la empresa suiza, don Demetrio ha viajado personalmente a París para reunirse con los representantes de la empresa suiza. El viaje lo realiza en avión donde, se ha alojado en un lujoso hotel de París y ha generado gastos de manutención de los que ha guardado todas las facturas correspondientes con el fin de poder deducirse el IVA soportado.
8. Con motivo de la comprobación, por parte de la inspección de los tributos se constata que la sociedad había tenido unos gastos que por error no habían sido deducidos. En concreto, han aparecido unas facturas de gastos por importe de 8.000 euros que no habían sido contabilizados en los libros registro de IVA.

Se pide:

1. En relación con la compra de cabezas de ganado: posible sujeción al IVA, delimitando el hecho imponible. Sujeto pasivo, base imponible, devengo y requisitos formales de la operación, así como alguna otra incidencia fiscal relacionada con el IVA.
2. Respecto de la compra de la finca rústica: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.
3. Respecto a la enajenación de la casa rural: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.
4. Respecto al arrendamiento de terrenos rústicos para la instalación por el adquirente de paneles solares: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.
5. En cuanto al arrendamiento de terrenos al particular para su uso como coto de caza: posible sujeción a IVA delimitando el hecho imponible. Posible exención si procede y renuncia a la misma si beneficia a la entidad. Sujeto pasivo y requisitos formales del mismo. Otras cuestiones con incidencia fiscal en el ámbito del IVA o en el ITP y AJD.

6. Por lo que respecta a la contratación de los servicios de la empresa suiza: posible sujeción a efectos de IVA español. Delimitación en su caso del hecho imponible y demás elementos estructurales del impuesto si los hubiera (sujeto pasivo, lugar de realización del hecho imponible).
7. En cuanto al viaje de don Demetrio a París, analizar la posible deducción del IVA soportado correspondiente a los gastos de viaje: gastos por el transporte, gastos de hotel y manutención en París. Definir las posibles vías de recuperación del IVA soportado si no fuera deducible.
8. En relación con las facturas encontradas en el procedimiento de comprobación, se cuestiona la posible deducción de las mismas o los mecanismos y requisitos formales para poder recuperar ese IVA soportado, si los hubiera.

Parte 5.^a Aspectos relativos a aduanas e impuestos especiales

Pregunta 1

Considerando que se trataba de una buena oportunidad de negocio, Francisco realizó un envío de 1.000 jamoneros de madera de nogal y acero a Japón en el mes de marzo de 2019. Puesto que tenía la intención de comercializarlos allí, fueron vinculados al régimen de exportación. Los jamoneros tienen un valor de 100.000 euros. No obstante, habiendo transcurrido ya un tiempo prudencial, y visto el poco éxito que finalmente han tenido en el mercado japonés, decide enviar 500 de ellos de vuelta a Salamanca.

Aprovechando la contratación del transporte internacional para el traslado de estos, se incluye en el envío un lote de cuchillos y demás material de cocina propiedad de un famoso cocinero japonés contratado por Jaysa para el desarrollo de las próximas jornadas de cocina japonesa que se celebrarán en sus establecimientos de la sierra de Madrid y que tendrán una duración de 2 meses. Este material de cocina es valorado en 20.000 euros y, tras la finalización de las jornadas, será enviado de vuelta a Japón.

Se pide:

- 1.º ¿Cuál es el régimen aduanero al que se deben vincular los jamoneros en su regreso a España?
- 2.º Suponiendo que el tipo arancelario aplicable a los mismos es del 10 %, ¿deberán pagar la totalidad del arancel o cabría la aplicación de algún tipo de exención? En caso de ser así, ¿cuáles serían los requisitos?

- 3.º En relación con los cuchillos y al resto del material de cocina, ¿cuál es el régimen aduanero más beneficioso, desde el punto de vista de su tributación, al que se podría vincular esta mercancía?

Teniendo en cuenta que el arancel aplicable a este tipo de mercancía es de un 5 %, ¿cuál sería el importe de la deuda aduanera en ese caso?

Pregunta 2

La sociedad Jaysa para su actividad de restauración y alojamiento en la sierra de Madrid, ha solicitado a la Dependencia Regional de Madrid, un depósito fiscal para almacenar bebidas alcohólicas para suministro a sus restaurantes, hoteles y casas rurales.

Concedido el depósito fiscal, actualmente tiene almacenado en el mismo 250 cajas de 12 botellas de 1 litro de la bebida japonesa sake de 20 grados, 500 cajas de 12 botellas de 1 litro de ginebra de 37 grados y 100 cajas de 12 botellas de 1 litro de whisky de 40 grados.

Desde el depósito fiscal se producen los siguientes envíos:

- a) Diez cajas de sake a un almacén fiscal en Madrid.
- b) Dos cajas de ginebra y una de whisky a uno de sus restaurantes de la sierra norte.
- c) Diez cajas de whisky a un depósito fiscal en Finlandia.

Se pide:

Para cada uno de los envíos:

- 1.º ¿Se devenga el impuesto? ¿En qué momento?
- 2.º Sin necesidad de hacer cálculos ¿cómo se liquidaría el impuesto, en caso de que proceda, si el tipo es de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro?
- 3.º ¿Es necesario algún documento de circulación?

Pregunta 3

La sociedad Jaysa importa gases fluorados de efecto invernadero (GFEI) para efectuar recargas de los aparatos de aire acondicionado (no nuevos) que hay en su fábrica.

También con el mismo fin realiza compras a un empresario establecido en Roma y a otro establecido en Toledo.

Sin embargo, finalmente le sobra producto y lo vende a un empresario asturiano para su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.

En las actuaciones inspectoras se comprueba que Jaysa no puede probar el destino dado a determinadas cantidades de GFEI. En todo caso, el producto en cuestión es objeto del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (IGFEI).

Se pide:

- 1.º Hecho/s imponible/s producido/s.
- 2.º El empresario toledano tiene acreditada la condición de revendedor. ¿Debe dicho revendedor repercutir el IGFEI en la factura de venta a Jaysa?
- 3.º Requisitos formales y de facturación para la venta del producto al empresario asturiano por parte de Jaysa.

Parte 6.ª Aspectos relativos al IRPF

Pregunta 1

Josefina ejerce como abogada en el mismo piso en el que tiene su vivienda habitual con su cónyuge (Jaime) y sus dos hijos de 28 y 23 años.

Durante 2019, el importe neto de la cifra de negocios de esta actividad profesional ha ascendido a 300.000 euros, debiéndose tener en cuenta de cara a la declaración del IRPF de este ejercicio la información que se indica a continuación:

1. El piso, de carácter ganancial, tiene una superficie de 200 metros cuadrados, de los que están afectos a la actividad profesional 100 metros cuadrados. Para compensar a su marido por la cesión de la parte del piso del que son cotitulares, Josefina le paga 20.000 euros anuales, lo que supone el doble del valor de mercado de una cesión de estas características.

Además, para atender mejor a los clientes que visitan el despacho, Josefina tiene alquilada en el mismo edificio una plaza de aparcamiento de titularidad privativa de su marido por un importe anual de 3.000 euros. El valor de mercado de una cesión de estas características sería de 2.000 euros.

2. Entre los gastos relacionados con el piso en los que se ha incurrido durante el ejercicio, se encuentran los siguientes:
 - Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI): 2.000 euros.
 - Gas: 2.000 euros.
 - Electricidad: 3.000 euros.
 - Teléfono fijo e internet: 1.000 euros.
 - Televisión de pago: 1.000 euros.
 - Comunidad de propietarios: 2.000 euros.
3. Los gastos de manutención en los que ha incurrido Josefina en el ejercicio de su actividad profesional han ascendido a un total de 16.000 euros. En relación con los mismos se sabe:
 - a) Que la totalidad de los gastos incluidos en ese importe están dentro de los límites cuantitativos establecidos por el Reglamento del IRPF (RIRPF) para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.
 - b) Que 6.000 euros se han producido en el extranjero, sabiéndose que la mitad de los mismos fueron abonados en metálico por haber tenido lugar en restaurantes que no disponían de la posibilidad de pago con medios electrónicos.
 - c) Que los 10.000 euros producidos en territorio nacional han sido abonados en su totalidad con tarjeta de crédito según el siguiente detalle:
 - 4.000 euros en establecimientos de restauración de la localidad de residencia de Josefina.
 - 5.800 euros en hoteles y restaurantes fuera de la localidad de residencia de Josefina.
 - 200 euros corresponden a compras de alimentos en supermercados y tiendas de alimentación en lugares en los que no existían servicios de restauración de ningún tipo.
4. Otra información de la que se dispone es la siguiente:
 - a) Doña Josefina no ha facturado a su mejor amiga los servicios prestados durante el ejercicio en un pleito sobre cuestiones hereditarias. El valor de mercado de dichos servicios se estima en 2.000 euros.
 - b) Entre los gastos de la actividad profesional de Josefina se incluyen 2.500 euros correspondientes a las primas de seguro de enfermedad satisfechas por Josefina de los que 600 euros corresponden a su propia cobertura, 900

euros a la de su marido y 500 a la de cada uno de sus hijos. Se sabe que su marido tiene reconocida una discapacidad del 43 %.

- c) En concepto de gastos por atenciones a clientes y proveedores, aparecen registrados 5.000 euros durante todo el año.

Se pide:

Analice los gastos deducibles e ingresos computables que se puedan derivar de cada apartado en la declaración individual de IRPF de Josefina y, en su caso, de su marido.

Pregunta 2

Por otro lado, y de cara a la liquidación del IRPF de 2019, Josefina la hija mayor del matrimonio está casada con Jaime, que no participa de los negocios familiares y era trabajador por cuenta ajena en una multinacional.

Jaime fue despedido el 1 de junio de ese año 2019 de la empresa en la que llevaba trabajando desde 1 de enero de 2005.

La indemnización por el despido, que se ha calificado judicialmente como improcedente por las causas esgrimidas por la empresa, asciende a 215.000 euros.

El salario bruto diario que percibía Jaime asciende a 300 euros diarios.

Se pide:

Determine la tributación de esa indemnización. No es necesario que haga los cálculos, pueden dejarse indicados, pero sí haga referencia a los límites que resultarían aplicables.

Pregunta 3

Al margen de los negocios familiares de Josefina, ambos integrantes del matrimonio eran titulares cada uno de ellos de 1.000 participaciones sociales de la sociedad ME, SL, de forma que entre ambos poseen el 20 % del capital social, dichas participaciones habían sido adquiridas por cada uno por importe de 12.000 euros, la sociedad ME, SL no cotiza en ningún mercado organizado de valores.

El 10 de agosto de 2019 la entidad ha distribuido entre sus socios la «Reserva por Prima de Emisión de Participaciones» que tenía constituida y como consecuencia de ello, cada cónyuge percibió de la sociedad 4 euros por participación.

El capital de la entidad en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima de emisión estaba formado por 10.000 participaciones de 10 euros de valor nominal, y existían reservas constituidas por importe de 60.000 euros, de las cuales solo 20.000 eran reservas indisponibles.

El 15 de diciembre de 2019, el matrimonio ha donado las participaciones de la que eran titulares a sus dos hijos, el valor fijado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones para cada una de las donaciones es de 15.000 euros que coincide con el valor de mercado, siendo los gastos derivados de la donación y el impuesto satisfecho por los donatarios de 3.000 euros por cada uno de ellos.

En relación con la referida transmisión de las participaciones realizadas el 15 de diciembre de 2019, no es de aplicación el supuesto previsto en el artículo 33.3 c) de la LIRPF, con lo que la posible ganancia o pérdida patrimonial susceptible de producirse, queda plenamente sujeta al IRPF.

Se pide:

Determinar el importe y la calificación de las rentas obtenidas por Jaime y Josefina, a efectos de su integración en la base imponible de la declaración del IRPF del ejercicio 2019, procedentes tanto de la distribución de la prima de emisión, como de la donación de las participaciones.

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

Pregunta 1

El 10 de junio de 2019 Jaysa recibió un requerimiento por el que se iniciaba un procedimiento de comprobación limitada solicitando que se aportasen los libros de IVA correspondientes al ejercicio 2016, atendiéndose el requerimiento el día 21 de junio.

Del examen de los libros se constata que Jaysa no ha registrado ninguna operación con la empresa El Delantal. Esta empresa ha presentado la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) en la que ha incluido pagos a Jaysa por importe de 12.550 euros.

El representante de Jaysa, debidamente acreditado, manifiesta que no se han realizado operaciones con esa empresa, razón por la cual la Administración solicita a El Delantal la justificación de las cantidades declaradas, notificándose el requerimiento el día 2 de septiembre.

El Delantal solicita que se amplíe el plazo que se le ha otorgado para justificar estas operaciones ya que los justificantes se encuentran en un archivo externo. La Administración concede la ampliación de plazo, por el periodo máximo permitido.

El Delantal atiende el requerimiento en el plazo concedido aportando copia de facturas, albaranes y justificantes de las transferencias realizadas a una cuenta de la que Jaysa es titular.

A la vista de los documentos se decide emitir la correspondiente propuesta de liquidación que se notifica el 3 de octubre.

Puesto que la Administración tiene los documentos que evidencian la realidad de la operación, Jaysa decide no presentar alegaciones.

Finalmente se confirma la liquidación provisional con resultado a ingresar de 1.255 euros.

La notificación se pone a disposición en la dirección electrónica habilitada (DEH) el 13 de diciembre de 2019 y la empresa accede a dicha notificación el día 17 de diciembre de 2019.

Jaysa cree que la Administración ha excedido el plazo que tenía para finalizar el procedimiento por lo que decide interponer recurso directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) ya que no confía en que la Agencia pueda estimar un recurso de reposición.

Se pide:

- a) ¿Pueden los órganos de gestión tributaria solicitar los libros de IVA?
- b) ¿En un procedimiento de comprobación limitada es correcto que la Administración solicite a El Delantal los justificantes de las operaciones declaradas en el modelo 347?
- c) ¿Puede la Administración conceder a El Delantal ampliación del plazo para atender al requerimiento y, en su caso, qué ampliación podría haberse concedido?
- d) ¿Ha excedido la Administración el plazo que tenía para resolver?
- e) ¿En qué momento se entiende finalizado el procedimiento?
- f) En caso de que la Administración hubiera excedido el plazo, ¿podría iniciarse una nueva actuación?
- g) A la vista del recurso ante el TEAR, ¿cómo puede proceder la Administración?

Pregunta 2

Considerando que, en el año 2022 la entidad Jaysa no hubiera satisfecho las deudas resultantes de los distintos procedimientos de comprobación, es declarada fallida y sus créditos declarados incobrables por los órganos de recaudación.

Se pide:

- a) ¿Qué actuaciones podrían realizar los órganos de gestión tributaria como consecuencia de dichos hechos?
- b) ¿Qué consecuencias tendría para la entidad esas actuaciones?

Pregunta 3

La Agencia Tributaria inició un procedimiento de verificación de datos a don Francisco, por el IRPF 2018, como consecuencia de la diferencia entre los rendimientos del trabajo declarados y los rendimientos del trabajo que, según los datos imputados por la empresa Jaysa, obran en poder de la Agencia Tributaria.

El procedimiento de verificación de datos se inició mediante propuesta de liquidación.

Don Francisco presentó alegaciones en plazo, manifestando su disconformidad con la propuesta de liquidación, manifestando que los datos que considera la Administración son incorrectos.

En primer lugar, niega haber percibido de la empresa Jaysa el importe de rendimientos del trabajo que le son imputados en la propuesta de liquidación. En segundo lugar, manifiesta que parte de los rendimientos del trabajo que sí ha obtenido de la empresa Jaysa están exentos, ya que se derivan de rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero, aportando numerosa documentación para justificar la exención alegada.

La Agencia Tributaria, en virtud de las alegaciones y documentación presentada por don Francisco sobre sus rentas obtenidas en el extranjero, procedió a realizar un análisis jurídico-tributario complejo de los requisitos necesarios para aplicar la exención alegada por el contribuyente, concluyendo el incumplimiento de dichos requisitos.

A su vez, la Agencia Tributaria considera que don Francisco no ha aportado justificación que acredite que no ha percibido el importe imputado por la empresa Jaysa, por lo que procede a desestimar las alegaciones formuladas por don Francisco, finalizando el procedimiento de verificación de datos dictando liquidación provisional.

Se pide:

Valore jurídicamente las actuaciones realizadas por la Agencia Tributaria en el procedimiento tramitado, indicando, en su caso, los defectos observados, en relación con:

- a) Adecuación del procedimiento utilizado.
- b) Iniciación del procedimiento directamente a través de una propuesta de liquidación.
- c) Presunciones y pruebas utilizadas.

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

Pregunta 1

Hace unos días la sociedad Jaysa ha recibido la notificación de una providencia de apremio correspondiente a una liquidación firme consecuencia de la calificación como retribuciones laborales, de rentas y de dietas abonadas a gran parte de sus empleados en el ejercicio 2017, consideradas, por la entidad, exentas en el IRPF.

La Dirección de la entidad se plantea una serie de comportamientos alternativos y excluyentes entre sí:

1. Efectuar el pago cuando disponga de tesorería.
2. Solicitar el aplazamiento del pago por 2 años ofreciendo como garantía una hipoteca sobre un inmueble cuyo valor no alcanza la cantidad que se debe garantizar.
3. Solicitar la aceptación del pago en especie, de la deuda tributaria, mediante la entrega de una obra de arte cuyo valor, consideran, cubriría el importe de esa deuda.
4. Recurrir, en plazo, la providencia de apremio interponiendo una reclamación económico-administrativa, con solicitud de suspensión, ofreciendo como garantía una hipoteca sobre un inmueble cuyo valor no alcanza la cantidad que se debe garantizar.

Se pide:

- a) Importe de la deuda tributaria a pagar en las alternativas 1 y 3. Importe de la deuda tributaria sobre la que se debe solicitar aplazamiento en la alternativa 2, e importe que se debe garantizar en las alternativas 2 y 4¹.

¹ Importe: Conceptos o componentes que determinan su cuantía.

- b) Estado de suspensión o no, de la deuda como consecuencia de las actuaciones de la entidad en las alternativas 2, 3 y 4.
- c) Actuaciones que pueden o deben realizar los órganos de recaudación, así como los otros órganos administrativos competentes que deban intervenir en las alternativas 2, 3 y 4.

Pregunta 2

La sociedad Jaysa, a pesar de que había recibido en fecha 7 de septiembre de 2020 la notificación de la providencia de apremio de la liquidación practicada por parte de la AEAT, realiza una transferencia de fondos de la sociedad por importe de 200.000 euros a don Francisco, a la sazón propietario del 20 % del capital social de la entidad e hijo de su administradora única, para que los destine a realizar determinadas inversiones por su cuenta y riesgo en el país asiático en el que reside, continuando así con la expansión internacional de los negocios familiares.

Sin embargo, don Francisco destina el importe obtenido a la adquisición para sí de un apartamento en la sierra de Madrid, operación que se instrumenta en una escritura pública otorgada ante su notario de confianza.

Poco tiempo después, finaliza el procedimiento de comprobación del que la sociedad Jaysa estaba siendo objeto, dictándose el correspondiente acuerdo de liquidación, así como el acuerdo de imposición de sanción, como consecuencia de la conducta realizada, consistente en la omisión deliberada en sus autoliquidaciones de ingresos por importe de 55.000 euros.

Posteriormente, tras los efectos económicos derivados de la aparición de una pandemia global, la actividad de la sociedad se ve gravemente afectada y empieza a decaer considerablemente, hasta que llega un punto en que carece de capacidad para satisfacer las deudas exigibles y se ve obligada a transmitir su escaso patrimonio con el fin de seguir subsistiendo, pagando al menos a sus proveedores de toda la vida, pero sin poder, finalmente, satisfacer sus obligaciones tributarias.

Cuando la AEAT inicia las actuaciones ejecutivas frente a la sociedad para el cobro de las deudas pendientes, resultan infructuosas.

Se pide: (motivándolo adecuadamente)

- a) Si existe algún tipo de responsabilidad tributaria o penal en las actuaciones señaladas, concretando cuáles serían y los sujetos que podrían ser declarados responsables de las mismas.

- b) Actuaciones que deben realizar los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria a la vista de las cuestiones descritas.

Solución

Parte 1.^a

Pregunta 1

El artículo 164 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), regula la concurrencia de procedimientos, disponiendo en su apartado 1 lo siguiente:

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

En términos similares, el artículo 77 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), regula la concurrencia de embargos, estableciendo en su apartado 1 que:

1. Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso de este último es el más antiguo. A estos efectos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

Por lo tanto, dado que la fecha de la diligencia de embargo de sueldos emitida por la AEAT (25 de mayo de 2020) es de fecha posterior a la del embargo preventivo decretado

por el Juzgado de Primera Instancia n.º 1 de Salamanca (12 de septiembre de 2019), resulta preferente el proceso ejecutivo que se sigue en el Juzgado de Primera Instancia n.º 1 de Salamanca.

Pregunta 2

La tercería constituye una forma de oposición que tienen las personas ajenas a un determinado procedimiento (denominados terceristas) para oponerse a la ejecución bien de una sentencia, bien de una resolución. Esta figura no es privativa del derecho tributario, por cuanto su regulación viene en la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero –LEC–) y se configura como un incidente de la ejecución procesal.

La tercería de dominio (arts. 595 a 604 LEC) consiste básicamente en que el tercero reclama la propiedad de los bienes embargados al deudor.

Por otra parte, la tercería de mejor derecho (arts. 614 a 620 LEC) es el cauce procesal que puede utilizar quien afirme que le corresponde un derecho a que su crédito sea satisfecho con preferencia al del acreedor ejecutante. Se trata de establecer una prioridad en la percepción del importe de la actividad ejecutiva frente al propio actor ejecutante.

El artículo 77 de la LGT regula el derecho de prelación, disponiendo el apartado 1 lo siguiente:

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.

Como se deduce del precepto ahora transcrito, el derecho de prelación comporta el reconocimiento de la facultad de cobrar los créditos de la Hacienda pública con preferencia frente al resto de acreedores concurrentes –sin que ello conlleve poder específico alguno sobre el patrimonio del deudor tributario–, prerrogativa esta que encuentra su fundamento en el interés público que persigue la Administración, tal y como establece el artículo 103.1 de la Constitución española de 1978 (CE).

Por lo tanto, dado que la Hacienda pública goza del derecho de prelación a que se refiere el artículo 77 de la LGT, deberá formular una reclamación de tercería de mejor derecho.

En lo que atañe a los requisitos exigidos para la interposición de las tercerías de mejor derecho, es precisa la concurrencia de las tres siguientes circunstancias básicas:

- 1.^a El comienzo de un procedimiento ejecutivo en el que se hayan trabado bienes.
- 2.^a La comparecencia de un tercero acreedor del deudor ejecutado.
- 3.^a La presentación de un título que acredite que el crédito del tercerista resulta preferente al del sujeto que ha instado la ejecución.

A este respecto, el artículo 122 del RGR regula las tercerías a favor de la Hacienda pública, disponiendo que cuando al efectuarse el embargo de bienes se compruebe que estos ya han sido embargados en el seno de otro procedimiento ejecutivo, judicial o administrativo, se informará al órgano competente con el detalle necesario para que este lo comunique al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, a fin de que, si se estima procedente, se ejerciten las acciones pertinentes en defensa del mejor derecho de la Hacienda pública.

Por otra parte, el artículo 123 del RGR regula las actuaciones de la Hacienda pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución, estableciendo que cuando los derechos de la Hacienda pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales, esta iniciará el proceso correspondiente o se personará en el proceso ya iniciado conforme a la normativa legal que resulte de aplicación.

Los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda pública cuando dicha información no esté disponible a través de la representación procesal. Asimismo, podrán solicitar información a tal efecto de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y demás órganos de recaudación sobre créditos pendientes de cobro.

Los órganos de recaudación remitirán al órgano con funciones de asesoramiento jurídico los documentos necesarios para la defensa de los derechos de la Hacienda pública. Los créditos de la Hacienda pública quedarán justificados mediante certificación expedida por el órgano competente.

En la esfera de la AEAT, la competencia para autorizar la interposición de tercerías a favor de la Hacienda pública corresponde a los titulares de las Delegaciones Especiales, cuando se refieran a bienes o derechos embargados en el curso de un procedimiento de apremio (Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación).

A mayor abundamiento, también la LGT efectúa una alusión a la referida reclamación en su artículo 170.2, párrafo tercero, a cuyo tenor la anotación preventiva de embargo «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 lo que se refiere al título que habrá de exhibir la Administración tributaria, bastará con adjuntar a la demanda la providencia de apremio expedida por el órgano de recaudación

competente, documento este que tiene «la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios» (art. 167.2 LGT) y contendrá la concreta especificación del crédito tributario (art. 70.2 RGR).

La tercería se dirigirá frente al acreedor ejecutante y se sustanciará por los cauces del juicio verbal (art. 617.1 LEC).

A este respecto, desde una perspectiva temporal, resulta aplicable en este punto el artículo 615.1 de la LEC, de acuerdo con el cual cuando un acreedor tenga preferencia general sobre todo el patrimonio del deudor –como ocurre con la Hacienda pública (art. 77.1 LGT)–, la tercería de mejor derecho podrá plantearse desde el instante en que haya sido despachada la ejecución (*dies a quo*), no requiriéndose, a efectos procesales, esperar a la traba de bienes. Ahora bien, en la práctica la Administración solo interpondrá una tercería cuando los bienes del obligado tributario estén embargados y ello impida proseguir el procedimiento de apremio, pues, en otro caso, el órgano de recaudación competente podrá efectuar una traba que gozará de prioridad procedimental sobre el resto de ejecuciones concurrentes.

Por su parte, y en lo que atañe al *dies ad quem*, no se admitirá la referida demanda después de proceder a la entrega de la suma obtenida en la ejecución o a la adjudicación de los bienes embargados al ejecutante, siempre que este haya adquirido su titularidad (art. 615.2 LEC).

En cualquier caso, debemos destacar una particularidad procedimental de la situación que ahora nos ocupa, ya que, al fundamentarse la acción de la Hacienda pública en un título de ejecución, esta podrá intervenir en el proceso en calidad de tercerista desde el mismo instante de la admisión de la demanda (art. 616.2 LEC).

Por lo demás, ha de tenerse en cuenta que, en estos supuestos, la sentencia dictada «resolverá sobre la existencia del privilegio y el orden en que los créditos deben ser satisfechos en la ejecución en que aquella sentencia recaiga», pero sin prejuzgar otras posibles acciones que puedan interponerse con posterioridad (art. 620.1 LEC). En consecuencia, si se estima la tercería de la Administración por ostentar preferencia respecto del resto de los créditos concurrentes, será el órgano judicial competente quien satisfará su crédito con el producto derivado de la ejecución judicial del patrimonio trabado.

La interposición de una acción de tercería ha de distinguirse del reembolso, a través del cual se afecta a la ejecución un bien ya trabado en otra anterior, otorgando al reembargante el derecho a percibir el producto obtenido de la realización de aquel una vez satisfechos los derechos de los acreedores que instaron los embargos respectivos en primer lugar (art. 610.1 LEC). En este sentido, en principio, la Hacienda pública practicará un reembolso en las situaciones en que su deuda no resulte preferente a la del acreedor que haya efectuado la primera traba, cuestión esta que se dirimirá en función de las reglas sustantivas relativas al derecho de prelación del crédito tributario.

Por último, ha de diferenciarse el planteamiento de una tercería de otras acciones que procedan en defensa del crédito público –como, por ejemplo, revocatorias, de nulidad por simulación o subrogatorias–, cuya interposición aparece prevista en aquellos casos en que existan indicios de que las inscripciones o anotaciones registrales anteriores a la anotación de embargo tributario «pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública» (art. 64.2 RGR). Así pues, la tercería de mejor derecho se ejercerá en los supuestos en que las actuaciones ejecutivas practicadas por el ejecutante resulten legítimas, puesto que, en otro caso, cabrá interponer acciones de otra índole.

Parte 2.^a

Apartado a)

El artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), regula la iniciación de oficio, estableciendo que la iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Por otra parte, el artículo 177 del RGAT regula la iniciación de oficio del procedimiento de inspección, estableciendo que el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87 del RGAT.

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

En caso de que el inicio del procedimiento de inspección tenga lugar mediante comunicación escrita previa, dicha comunicación, una vez firmada por la Inspección, será notificada al obligado tributario con arreglo a derecho y se incorporará al expediente. El inicio del procedimiento inspector tendrá lugar con la notificación de la comunicación de inicio, produciéndose a partir de esta fecha los efectos derivados de dicho inicio.

La DEH sirve para la recepción de las notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y sus organismos públicos. Asociada a la dirección, su titular dispone de un buzón electrónico en el que recibirá las notificaciones de los organismos y procedimientos correspondientes. Las notificaciones no se envían, por tanto, a ninguna cuenta de correo electrónico particular. La notificación se entenderá efectuada cuando el interesado acceda a la DEH. Ahora bien cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición, transcurran 10 días naturales sin que se acceda a su contenido, se entiende que a partir de dicho momento la notificación ha sido válidamente practicada (se equipara al rechazo de la notificación por el interesado), salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

En caso de que el inicio del procedimiento de inspección tenga lugar mediante personación de la Inspección en el domicilio, empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, sin previa comunicación, las actuaciones se entenderán iniciadas en la fecha de la personación.

Apartado b)

El inicio de las actuaciones inspectoras mediante personación se documenta en diligencia en la que se recogerán, además de los resultados de la primera actuación desarrollada, las menciones propias de la comunicación de inicio. Así, cuando la comunicación sirve para notificar al obligado tributario el inicio de una actuación o procedimiento, como es el caso de la comunicación de inicio del procedimiento inspector, dicha comunicación debe contener el siguiente contenido mínimo:

- Procedimiento que se inicia.
- Conceptos impositivos y periodos que van a ser objeto del procedimiento.
- Alcance de las actuaciones inspectoras en relación con cada uno de ellos.
- La interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y del plazo de prescripción para imponer sanciones en relación con los hechos que se pongan de manifiesto en el curso del procedimiento de inspección.
- Plazo de duración del procedimiento.
- La documentación que el obligado debe aportar o tener a disposición de la Inspección.
- Lugar, día y hora señalados para las actuaciones.

Junto con este contenido mínimo, normalmente en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, se incluye esta otra información:

- Las consecuencias de la falta de atención al requerimiento contenido en la misma (posible aplicación de las responsabilidades y sanciones).
- Modo de actuar en caso de no poder atender la citación en el plazo señalado en la misma (posibilidad de solicitar aplazamiento).
- Otros efectos distintos de la interrupción de la prescripción que derivan del inicio de las actuaciones, como es que el ingreso de deudas tributarias pendientes efectuado con posterioridad a la recepción de la comunicación, tendrán el carácter de ingresos a cuenta respecto del importe de la liquidación que en su caso se practique.
- Normativa aplicable.
- Anexo con los derechos y obligaciones que asisten al obligado tributario en el seno de las actuaciones inspectoras.
- Modelo normalizado de representación aprobado por la AEAT para que el obligado tributario actúe desde el primer momento mediante representante si así lo desea. En dicho modelo de representación, en el encabezamiento, se incluye una casilla en la que, junto con los datos identificativos del obligado tributario, figura un número de referencia. Este número de referencia viene a personalizar el modelo de representación. Cuando por la Inspección se remite al obligado tributario la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, esta se identifica con un número de referencia. Por la Inspección únicamente se admitirá la validez de la representación otorgada cuando esta lo haya sido en el mismo modelo que se remitió con la comunicación de inicio, identificado por el mencionado número.

El artículo 98 del RGAT dispone que, en las diligencias a las que se refiere el artículo 99.7 de la LGT, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

- a) Lugar y fecha de su expedición.
- b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
- c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.

- e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
- f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
- g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos:

- a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios.
- b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información.
- c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas.
- d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones.
- e) La representación otorgada mediante declaración en comparecencia personal del obligado tributario ante el órgano administrativo competente.

Apartado c)

El artículo 87.5 del RGAT dispone que las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la LGT, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En 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, el ingreso de 125.000 euros efectuado el 17 de octubre de 2017 por el obligado tributario mediante una declaración complementaria respecto del IS, ejercicio 2016, al haberse efectuado tras el inicio de un procedimiento inspector, pierde el carácter de in-

greso espontáneo, hecho este que no impediría la imposición de las sanciones que sobre este ingreso resultaran procedentes.

Además, dicho ingreso implica que, una vez finalizadas las actuaciones inspectoras, en la liquidación que se dicte, si resultara cuota a ingresar por el IS del ejercicio 2016, únicamente se liquidarán intereses de demora hasta el 17 de octubre de 2017.

Apartado d)

En los procedimientos inspectores iniciados antes del 12 de octubre de 2015, la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

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

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de la LGT. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015), introduce una nueva regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 LGT), que tiene varios objetivos:

- Simplificar la normativa vigente, eliminando supuestos de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo.
- Una mayor seguridad jurídica, en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento.
- Reducir la conflictividad tributaria.

En concreto, la reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, que pasa a ser de 18 meses con carácter general, y de 27 meses en los siguientes casos:

- Cuando la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que dispone la Administración tributaria para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otra Administración.

No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la ley como supuestos que impiden la continuación del procedimiento, tales como:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión Consultiva.
- La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo.
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida, o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta.

Las consecuencias de la superación del plazo de duración del procedimiento inspector serán las actualmente previstas.

Por otro lado, se suprime la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario.

Por lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación operada en el artículo 150 de la LGT, la disposición transitoria única, apartado 6, de la citada Ley 34/2015, dispone que la redacción dada a los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la LGT será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir del día 12 de octubre de 2015.

Dado que el procedimiento inspector se inició en fecha 16 de octubre de 2017, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al artículo 150 de la LGT

por la Ley 34/2015, resulta aplicable la normativa vigente a los procedimientos inspectores iniciados con posterioridad al 12 de octubre de 2015.

Apartado e)

El artículo 109 de la LGT regula las notificaciones en materia tributaria, disponiendo que el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en la LGT.

Por otra parte, el artículo 43.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dispone que las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

El artículo 111.2 de la LGT establece que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Por tanto, dado que la comunicación de continuación de actuaciones es puesta a disposición en el buzón de la DEH el día 1 de junio de 2018, pero la entidad no abre la comunicación de inicio en su buzón, se entenderá rechazada la notificación cuando hayan transcurrido 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido, por lo que se entenderá rechazada en fecha 12 de junio de 2018, es decir, el día siguiente al transcurso de los 10 días naturales desde la puesta a disposición de la notificación.

Por tanto, cabe concluir que la comunicación de continuación de actuaciones se considera notificada en fecha 12 de junio de 2018, día en que se entiende rechazada la notificación.

Por lo que se refiere a la validez de la notificación al portero de la finca, de conformidad con lo establecido en el artículo 111 de la LGT, en determinados supuestos están legitimados para recibir las notificaciones no solo el obligado tributario o su representante, sino también terceras personas que se hacen cargo de la notificación con el fin de entregársela al destinatario. Así, cuando la notificación se practica en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante o en otro lugar señalado al efecto por uno u otro, de hallarse ausentes en el momento de la entrega, también están legitimados para la recepción:

- Cualquier persona que se halle en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, exigiéndose como mínimo la edad de 14 años en el receptor.

- Los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radica el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante (vigilantes, portero, etc.).

Fuera de estos supuestos no es válida la notificación a terceras personas, sin perjuicio de que, si el interesado se da por notificado, se entienda producida la notificación desde la fecha en que se dé por notificado.

Apartado f)

Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social se encuentran regulados en el Código Penal aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, que dedica el título XIV del libro II (arts. 305 a 310 bis) a los «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social».

Señala el artículo 305.1 del Código Penal que el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del referido artículo.

En el primer caso (la cuota de 125.000 € corresponde a ventas ocultas no declaradas), cabe señalar que el artículo 250 de la LGT dispone que cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Por otra parte, el artículo 253 de la LGT regula la tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación, disponiendo que, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con

la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la LGT.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de la LGT.

En el segundo caso (la cuota de 125.000 € corresponde, por un lado, a un error en el cálculo de las amortizaciones contabilizadas -10.000 €- y el resto -115.000 €- a ventas ocultas no declaradas), de conformidad con lo establecido en el artículo 185 del RGAT, concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección.

En estos documentos se recogen los resultados de dichas actuaciones de comprobación e investigación y se propone la regularización que el actuario estima procedente a la vista de dichos resultados.

Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas solo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. Las actas podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

En caso de que el acta se suscriba mediante firma manuscrita, de cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma.

En el caso de que el acta se suscriba mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme a lo dispuesto en la LGT, y se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas, se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la LGT.

Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad.

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 aquellas.

Apartado g)

En cuanto a la validez de la liquidación, el artículo 150 de la LGT regula el plazo de las actuaciones inspectoras, disponiendo que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

- a) 18 meses, con carácter general.
- b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:
 - 1.º Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.
 - 2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

Teniendo en cuenta que las actuaciones inspectoras que nos ocupan se iniciaron en fecha 16 de octubre de 2017, y que el acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 18 de abril de 2019 y, por tanto, una vez transcurrido «el plazo de 18 meses» a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT, cabe concluir que se ha excedido el plazo máximo de duración del procedimiento de inspección.

A estos efectos, el artículo 150.6 de la LGT establece que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determinará la caducidad del procedimiento, que continua-

rá hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo de duración del procedimiento.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.
- c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

En cuanto a la validez de la sanción, el artículo 209 de la LGT regula la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria, disponiendo que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de 3 meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

En el caso que nos ocupa, la notificación del acuerdo de liquidación de la Oficina Técnica se produjo el día 18 de abril de 2019, mientras que el inicio del procedimiento sancionador se notificó el día 19 de julio de 2019, es decir, una vez transcurrido el plazo de 3 meses desde la notificación de la liquidación.

Parte 3.^a

Pregunta 1

Apartado a)

El artículo 16 de la LIS regula la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, disponiendo que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de la LIS.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 %, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de la LIS.

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

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto anteriormente.

En el ejercicio 2020, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros (30 % de 3.000.000). Dado que, en todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1.000.000 de euros, y los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 500.000 euros (500.000 – 0), resultará deducible la totalidad de los gastos financieros netos.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 16 de la LIS dispone que, en el caso de que los gastos financieros netos del periodo impositivo no alcanzaran el límite del 30 % del beneficio operativo, la diferencia entre el citado límite (900.000 €) y los gastos financieros netos del periodo impositivo (500.000 €) se adicionará al límite del 30 % del beneficio operativo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el ejercicio 2021, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros (30 % de 3.000.000). Ahora bien, corresponde adicionar al citado límite la diferencia entre el límite del 30 % del beneficio operativo y los gastos financieros netos del periodo impositivo 2020, cuyo importe asciende a 400.000 euros (900.000 – 500.000). Dado que los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 1.200.000 euros (1.200.000 – 0), resultará deducible 1.200.000 euros de gastos financieros netos, mientras que la diferencia entre el citado límite (1.300.000 €) y los gastos financieros netos del periodo impositivo

(1.200.000 €) se adicionará al límite del 30 % del beneficio operativo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Por último, en el ejercicio 2022, el límite del 30 % del beneficio operativo asciende a 900.000 euros (30 % de 3.000.000). Ahora bien, corresponde adicionar al citado límite la diferencia entre el límite del 30 % del beneficio operativo y los gastos financieros netos del periodo impositivo 2021, cuyo importe asciende a 100.000 euros (1.300.000 – 1.200.000). Dado que los gastos financieros netos del periodo impositivo ascienden a 1.200.000 euros (1.400.000 – 200.000), resultará deducible la cantidad de 1.000.000 de euros, mientras que el exceso (200.000 €) podrá deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite del 30 % del beneficio operativo.

Apartado b)

El artículo 15 j) de la LIS disponía que no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %.

Recientemente, en el BOE de 10 de marzo de 2021 se ha publicado el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Mediante este real decreto-ley se incorporan al derecho español las normas sobre asimetrías híbridas de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

El presente real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE y tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

El Real Decreto-Ley 4/2021 deroga el artículo 15 j) de la LIS, e introduce un artículo 15 bis, titulado «Asimetrías híbridas», con la siguiente redacción:

1. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una

reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica [...].

Para su aplicación, se requiere que exista una distinta calificación fiscal, así como que se trate de una operación realizada con personas o entidades vinculadas, caso en el que se puede estructurar una transacción con naturaleza híbrida, porque lo que se pretende con estas transacciones es minorar la tributación del conjunto de partícipes de la operación.

Como es sabido, el artículo 18 de la LIS regula las personas o entidades vinculadas, por lo que se deberá atender al mismo para disponer del listado completo. En este caso, se considera con la nueva LIS que existe una relación de vinculación cuando el socio o partícipe ostente una participación directa de al menos el 25 % en la entidad. El texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo) preveía una participación mínima de al menos el 5 % directamente o del 1 % en caso de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. Por tanto, se equipara ahora el porcentaje mínimo de participación de forma indirecta, a partir del cual se entiende que existe una relación de vinculación, con el porcentaje mínimo de participación de forma directa.

En caso de que la entidad no residente en España fuese propietaria del 30 % del capital de Jaysa (porcentaje superior al 25 %), la operación de préstamo efectuada entre ambas partes sería una operación entre partes vinculadas, que debería valorarse, de forma obligatoria, por su valor de mercado.

En este caso, nos encontramos con un instrumento financiero híbrido, es decir, sometido a un tratamiento fiscal diferente bajo la normativa de dos o más jurisdicciones, de forma que un pago realizado bajo el mismo da lugar a desajustes tributarios. Estos instrumentos tienen unas características tales que hace que su calificación pueda ser dudosa, puesto que suelen reunir tanto características propias de deuda como de instrumentos de patrimonio. De esta forma, si en el país del pagador (España) se consideran deuda y en el país del inversor se consideran un instrumento de patrimonio resultará que generarán, en principio, gasto deducible en un país (España) y un ingreso no tributable, en aplicación de las normas para evitar la doble imposición internacional, en el otro, resultando, por tanto, en una desimposición considerando todos los contribuyentes afectados.

A la vista de lo anterior, Jaysa no podrá deducirse el gasto contable correspondiente a los intereses del préstamo y tendrá que realizar un ajuste positivo al resultado contable por 500.000 euros (2020), 1.200.000 euros (2021) y 1.400.000 euros (2022), en virtud del artículo 15 bis de la LIS.

Pregunta 2

El artículo 23 de la LIS regula una reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Este incentivo fiscal, conocido también como *patent box*, tiene como finalidad estimular la realización de actividades de creación de conocimientos técnicos con aplicación industrial o comercial en el marco de una actividad innovadora. Así, la explotación de tales conocimientos mediante la cesión de su uso a terceros o su transmisión tiene un tratamiento especial consistente en integrar en la base imponible de la entidad cedente o transmitente solo una parte de la renta obtenida en la cesión o transmisión.

Dan derecho a aplicar la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación o de la transmisión de los siguientes activos intangibles:

- a) Patentes.
- b) Modelos de utilidad.
- c) Certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios.
- d) Dibujos y modelos legalmente protegidos. El diseño industrial puede ser protegido como diseño registrado mediante su inscripción en el Registro de Diseños.
- e) *Software* avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo (I+D).

Todos estos activos intangibles deben derivar de actividades de I+D e IT, con excepción del *software* avanzado, que debe derivar de una actividad de I+D.

Por el contrario, se establece expresamente la exclusión de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación o de la transmisión de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los indicados en la letra e) anterior, de equipos industriales, comerciales o científicos, de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y de cualquier otro derecho o activo distinto de los expresamente indicados en las letras a) a e) anteriores.

Teniendo en cuenta que las rentas procedentes de la cesión de estos intangibles se excluyen del régimen de reducción, si forman parte del coste de elaboración del intangible objeto de cesión, debe diferenciarse de las rentas totales la parte imputable a los intangibles excluidos del régimen, integrándose en su totalidad en la base imponible.

Los requisitos exigidos para aplicar este incentivo fiscal son:

- a) Creación del activo. La entidad cedente debe haber creado total o parcialmente el activo cedido y, en este último caso, no se exige ningún porcentaje mínimo de

creación. No obstante, cuanto menor es la participación en la creación, menor es el porcentaje de reducción de la renta.

- b) Es requisito que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación de los activos intangibles en el desarrollo de una actividad económica, esto es, el uso de los activos debe materializarse en la producción de bienes o prestación de servicios destinados al mercado, incluso su destinatario puede ser la propia entidad cedente.
- c) Residencia de la entidad cesionaria. El cesionario de los activos intangibles no puede ser residente en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. Así, el cesionario puede residir tanto en territorio español como en territorio extranjero.

La mayor eficiencia en la aplicación de este régimen fiscal se alcanza cuando el cesionario está sujeto a un tipo de gravamen mayor, siempre que el gasto devengado en la cesión sea fiscalmente deducible, por lo que lo normal será que el cesionario no esté situado en territorios de nula o baja tributación, es decir, aunque no existiera este requisito, lo razonable es que el cesionario no estuviese situado en tales territorios.

- d) Prestaciones accesorias. Si el contrato de cesión de uso del activo intangible incorpora la prestación de bienes o servicios accesorios por la entidad cedente, se exige la identificación de tales bienes o servicios así como su contraprestación, para que la reducción exclusivamente alcance a las rentas derivadas de la cesión de uso de los activos intangibles, quedando al margen la renta generada en la prestación de esas prestaciones accesorias.
- e) Registros contables. Se exige que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y gastos directos que correspondan a los activos intangibles objeto de cesión. Aunque solo están afectados por la reducción las rentas procedentes de la cesión de los activos intangibles, sin embargo, se exige una completa identificación tanto de los ingresos como de todos los gastos directos correspondientes a esos activos. Esto tiene sentido en el supuesto de que el cedente desarrolle otras actividades conjuntamente con la actividad de cesión de activos intangibles.

La reducción en la base imponible de la renta positiva derivada de la cesión de estos activos intangibles es el porcentaje que resulte de multiplicar un 60 % por el resultado del siguiente cociente:

- a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo intangible, incluidos los gastos derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con la entidad cedente. Estos gas-

tos se incrementan en un 30 %, sin que el numerador pueda superar el importe del denominador.

- b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo intangible, incluidos los gastos derivados de la subcontratación con terceros, vinculados o no con la entidad cedente y, en su caso, los derivados de la adquisición del activo.

En el caso que nos ocupa, la amortización del activo intangible asciende a 15.000 euros anuales (150.000/10). En cada uno de estos cuatro periodos impositivos de cesión del activo intangible, la entidad Jaysa debe computar como gasto un importe de 16.000 euros (15.000 + 1.000), el cual es fiscalmente deducible. En cuanto a los ingresos, en cada uno de esos cuatro periodos impositivos registra un importe de 40.000 euros, siendo la renta generada en cada uno de ellos de 24.000 euros (40.000 – 16.000).

De acuerdo con los costes incurridos por la sociedad Jaysa, el porcentaje de reducción de esa renta es del 26 % $\{60 \% \times [(50.000 \times 1,3)/150.000]\}$. Por tanto, se integra en la base imponible el 74 % (100 – 26) de la renta, esto es, un importe de 17.760 euros (24.000 \times 0,74). Así, debe realizarse en cada ejercicio de cesión del activo un ajuste negativo al resultado contable de 6.240 euros para determinar la base imponible de cada uno de ellos.

Pregunta 3

El artículo 21 de la LIS regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, disponiendo que estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el periodo en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 % de sus ingresos,

la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 %, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

- b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

En el caso que nos ocupa, la entidad Hilsa recibe un dividendo de 10.000 euros de la entidad Pansa, así como otro dividendo de la entidad Nudas por importe de 30.000 euros, por lo que el beneficio de Hilsa asciende a 40.000 euros (el enunciado indica que los únicos ingresos de Hilsa proceden de los dividendos de las sociedades en las que participa).

Si la entidad Hilsa distribuye un dividendo de 5.000 euros con cargo a esos beneficios, la sociedad Jaysa sí puede aplicar la exención parcial sobre los dividendos que perciba de

la entidad Hilsa en proporción a los ingresos obtenidos de la entidad Nudas (respecto de la que se cumplen los requisitos exigidos, dado que Jaysa tiene una participación indirecta sobre dicha entidad del 10 %, superior al mínimo exigido del 5 %), pero no respecto de la entidad Pansa (sobre la que la entidad Jaysa tiene una participación indirecta del 4 %, inferior al mínimo exigido del 5 %).

En definitiva, dado que esa proporción es del 75 % (30.000/40.000), el importe del dividendo exento es de 3.750 euros (0,75 × 5.000), estando sujeto el resto de dividendo de 1.250 euros (0,25 × 5.000), sin que sobre la cuota que genere esta parte del dividendo pueda aplicarse ninguna deducción.

Parte 4.^a

Apartado 1

El artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dispone que estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

El artículo 86 de la LIVA regula los sujetos pasivos en el caso del hecho imponible importación, disponiendo que serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones. Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, el sujeto pasivo de la importación es la entidad Jaysa.

El artículo 83 de la LIVA regula la base imponible en el caso del hecho imponible importación disponiendo que, en las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) 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 IVA.
- b) 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.

En el caso que nos ocupa, el valor en aduana asciende a 500.000 euros (se trata de la importación de 1.000 ejemplares de vaca argentina, cuyo precio unitario asciende a 500 € cada una), y a dicho valor deberemos adicionar:

- El importe de los derechos de importación a satisfacer, que asciende a 60.000 euros.
- El importe del seguro de viaje, que asciende a 2.000 euros.

Por lo tanto, la base imponible ascenderá a 562.000 euros.

En cuanto al devengo del impuesto, el artículo 77 de la LIVA dispone que, en las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

El enunciado nos indica que las cabezas de ganado entran en la aduana de A Coruña el 1 de junio de 2020. Previamente, el 15 de febrero se realizó un pago anticipado de 5.000 euros al vendedor. El pago definitivo de la compra tendrá lugar en 30 de octubre de 2020, una vez comprobado el estado de salud de los animales. Por tanto, cabe concluir que el devengo se produce en fecha 1 de junio de 2020.

Apartado 2

La operación por la cual se transmite una finca rústica a la sociedad Jaysa constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio), por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno a) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades agrícolas) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

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

Por lo que se refiere a la posible renuncia a la exención, el artículo 20.Dos de la LIVA dispone que la exención relativa al número 22.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA podrá ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Dado que la sociedad Jaysa adquiere la finca rústica con el fin de poder ampliar los terrenos en los que desarrolla la cría y engorda de cerdos, se cumplen los requisitos para que el transmitente pueda renunciar a dicha exención, dado que la finca rústica va a ser utilizada en la realización de una actividad que origina el derecho a la deducción.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.2.º e) de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno de la LIVA, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

Por lo tanto, en caso de renuncia a la exención, el sujeto pasivo del IVA será la entidad Jaysa, que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 3

La operación por la cual Jaysa transmite una casa rural a un conocido empresario de la construcción de la zona constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una entrega de bienes realizada en el ámbito espacial del impuesto (de acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio) por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Por otra parte, el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA establece que estarán exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en la LIVA, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a 2 años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Ahora bien, esta exención no se aplicará a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 % del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
- 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 % del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los 2 años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 4

La operación por la cual Jaysa arrienda un terreno rústico a una sociedad mercantil para la instalación por el adquirente de paneles solares constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Ahora bien, en cuanto a la posible exención de la operación, el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA determina que estarán exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

- a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.
- b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que

dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 5

La operación por la cual Jaysa arrienda un terreno rústico a un particular para su uso como coto de caza constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (de acuerdo con el apartado Dos b) del art. 4 LIVA, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos).

Ahora bien, en cuanto a la posible exención de la operación, el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA dispone que estarán exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.
Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.
- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

De conformidad con lo establecido en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) V2866/2017, de 6 de noviembre (NFC067060), en el número 23.º del apartado Uno del artículo 20 de la LIVA están incluidos los arrendamientos de terrenos rústicos y, entre estos, los arrendamientos de pastos, pero no los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza, ya que en estos el objeto del contrato no es el terreno, sino su aprovechamiento cinegético, salvo que tales arrendamientos o cesiones tengan la consideración de autorizaciones o concesiones administrativas.

Por lo tanto, las actividades relacionadas con la caza (aprovechamiento cinegético) estarán sujetas y no exentas, tributando según el régimen general, cualquiera que sea su destinatario.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, el artículo 84.Uno.1.º de la LIVA señala que serán sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.

Por lo tanto, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 6

El artículo 69 de la LIVA regula la regla general en cuanto al lugar de realización de las prestaciones de servicios, estableciendo que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de la LIVA, en los siguientes casos:

- 1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Por lo tanto, cabe concluir que la operación por la cual la empresa suiza presta servicios de asesoramiento a Jaysa constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.Uno de la LIVA, ya que se trata de una prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del impuesto, por un empresario o profesional (de acuerdo con el art. 5.Uno b) LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

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

Dado que la empresa suiza no está establecida en el territorio de aplicación del impuesto español, el sujeto pasivo será la entidad Jaysa que estará obligada, en cuanto que sujeto pasivo, a repercutir la cuota tributaria, en virtud del artículo 88.Uno de la LIVA, que dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la LIVA, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

Apartado 7

El artículo 70.Uno.1.º h) de la LIVA dispone que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles los servicios de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

El artículo 70.Uno.5.º A) b) de la LIVA dispone que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de restauración y catering, cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del impuesto.

El artículo 70.Uno.2.º a) de la LIVA establece que se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del impuesto tal y como este se define en el artículo 3 de la LIVA.

El artículo 22 de la LIVA regula las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, disponiendo en su apartado Trece que estarán exentos del impuesto, los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Se entenderán incluidos en este apartado los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

En cuanto a la posible deducción del IVA soportado correspondiente a los gastos de viaje, el artículo 92.Uno de la LIVA dispone que los sujetos pueden deducir de las cuotas del IVA devengadas como consecuencia de las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las cuotas de IVA español que, devengadas en el mismo territorio, reúnan los requisitos previstos en la LIVA.

Para recuperar el IVA soportado en otro Estado miembro, el empresario o profesional debe solicitar su devolución, a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la AEAT, siendo el Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas y no la AEAT, el que procede a la devolución.

De conformidad con lo establecido en el artículo 117 bis de la LIVA, los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Islas Canarias, Ceuta y Melilla tienen derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en Estados miembros de la Unión Europea distintos de España.

La solicitud de devolución se presenta por vía electrónica a través del formulario modelo 360. La AEAT ha de informar sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decide su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas, en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

El solicitante debe estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT relativas a estas solicitudes de devolución.

La competencia de la AEAT en este procedimiento se limita a la recepción y envío de la solicitud al Estado miembro de devolución. A partir de ahí, son las autoridades de este último Estado miembro las competentes para decidir si procede la devolución o no, su importe y eventualmente su pago al solicitante. No obstante, el Estado miembro de devolución debe ajustar su actuación a los preceptos de la normativa, que ofrece un marco armonizado a todos los Estados miembros en relación con esta materia.

No obstante, la AEAT efectúa una comprobación inicial de las circunstancias del solicitante, de manera que si aparece claramente que el mismo no tiene derecho a la devolución (porque no es empresario, porque solo efectúa operaciones sin derecho a deducción o porque tributa en un régimen especial que excluye la deducción del IVA soportado) se abstiene de remitir la solicitud de devolución al Estado miembro correspondiente. Esta circunstancia ha de ser comunicada por la AEAT al solicitante.

Apartado 8

El artículo 98 de la LIVA regula el nacimiento del derecho a deducir señalando que, con carácter general, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles.

El artículo 99 de la LIVA regula el ejercicio del derecho a la deducción, disponiendo que el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen

debidamente contabilizadas en los libros registro establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

La inclusión de las cuotas de IVA soportado en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el periodo en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese periodo, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes, de conformidad con el artículo 99.3 de la LIVA.

Por lo tanto, las cuotas de IVA soportado no contabilizadas serán deducibles en la autoliquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de 4 años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Entre los requisitos formales para las deducciones se exige que consten debidamente contabilizadas, sin que sea suficiente su registro en el libro de facturas emitidas. Resulta necesario cumplir este requisito para que la regularización de la Inspección las incluya en el mismo periodo comprobado. Dicha contabilización no precisa que se efectúe en el periodo en que se deduce, pero sí antes de la regularización por el órgano inspector, a fin de incluirlas en la misma si se encuentran debidamente contabilizadas. Mediando actuaciones de comprobación, en las liquidaciones resultantes de las mismas solo pueden tenerse en cuenta las cuotas de IVA soportadas deducibles que estuviesen contabilizadas con anterioridad al inicio de las mismas.

Ahora bien, tal y como dispone el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en la Resolución de 13 de junio de 2007 (RG 101/2006 –NFJ028241–), el hecho de que la Inspección no acepte la deducción de las cuotas soportadas no contabilizadas no perjudica el derecho de la entidad a deducir dichas cuotas en el momento en que se cumplan todos los requisitos establecidos en la normativa, incluyendo la correcta contabilización de las mismas.

Parte 5.^a

Pregunta 1

Apartado 1.^º

La normativa básica de la materia aduanera en la Unión Europea está constituida por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), aplicable a partir del 1 de mayo de 2016.

Asimismo, con el objeto de completar y desarrollar lo previsto en el CAU, se han publicado los dos siguientes reglamentos, aplicables a partir de la misma fecha:

- a) Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013.
- b) Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013.

El artículo 201 del CAU regula el ámbito de aplicación y los efectos del despacho a libre práctica, disponiendo que las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

El despacho a libre práctica implicará:

- a) La percepción de los derechos de importación debidos.
- b) La percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes.
- c) La aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior.
- d) El cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.

Apartado 2.º

El artículo 203 del CAU regula el despacho a libre práctica y la exención de derechos de importación en el caso de mercancías de retorno, estableciendo que, previa solicitud del interesado, quedarán exentas de derechos de importación las mercancías no pertenecientes a la Unión que, tras haber sido inicialmente exportadas fuera del territorio aduanero de esta última como mercancías de la Unión, se reintroduzcan y declaren para su despacho a libre práctica en dicho territorio en un plazo de 3 años.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en los casos en que las mercancías de retorno representen únicamente una parte de las mercancías previamente exportadas desde el territorio aduanero de la Unión.

El plazo de 3 años se podrá superar atendiendo a circunstancias especiales.

Cuando, previamente a su exportación fuera del territorio aduanero de la Unión, las mercancías de retorno hayan sido despachadas a libre práctica con exención de derechos o con tipo reducido de derecho de importación en razón de su destino final particular, la exención del derecho solo se concederá si van a ser despachadas a libre práctica con el mismo destino final.

En caso de que el destino final para el que vayan a ser despachadas a libre práctica las mercancías ya no sea el mismo, el derecho de importación se reducirá en la cuantía de los derechos percibidos, en su caso, con ocasión del primer despacho a libre práctica. Si este último importe fuera superior al resultante del despacho a libre práctica de las mercancías de retorno, no se concederá devolución alguna.

Cuando las mercancías hayan perdido su estatuto aduanero de mercancías de la Unión con arreglo a lo dispuesto en el artículo 154 y en una fase posterior se despachen a libre práctica, se aplicará lo dispuesto en los párrafos anteriores.

La exención de derechos de importación solo se concederá en caso de que las mercancías se devuelvan en el mismo estado en el que fueron exportadas.

La exención de los derechos de importación se justificará mediante la información que permita determinar que se cumplen las condiciones para concederse dicha exención.

En el presente caso, nos encontramos con un supuesto de aplicación de la exención de los derechos de importación por mercancía de retorno, previsto en el artículo 203 del CAU, en los que una parte de los jamoneros, previamente exportados a Japón, se vuelven a importar en la Unión.

El artículo 158 del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013, establece varios supuestos en que las mercancías se reintroducen en el mismo estado en que fueron exportadas (supuestos de presunción):

- Siempre que no hayan sido sometidas a un tratamiento o manipulación que vaya más allá de alterar su presentación o que no sea necesario para su reparación, restauración, recuperación de buen estado o mantenerse en buenas condiciones.
- Aunque se sometan a un tratamiento o manipulación que vaya más allá de lo indicado en el párrafo anterior, que quede patente, una vez empezados que no eran apropiados para el uso previsto de las mercancías.
- Si han sido sometidas a un tratamiento o manipulación que haría nacer derechos de importación de haberse acogido al régimen de perfeccionamiento pasivo, si no exceden de lo estrictamente necesario para que las mercancías puedan ser utilizadas de igual manera que en el momento de la exportación fuera del territorio aduanero de la Unión.

El artículo 253 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/2447, de la Comisión, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013, establece la información exigida al declarante para la aplicación de la exención del artículo 203 del CAU:

1. El declarante pondrá a disposición de la aduana de presentación de la declaración de despacho a libre práctica información que permita determinar que se cumplen las condiciones para la exención de los derechos de importación.
2. La información a que se refiere el apartado 1 podrá facilitarse mediante cualquiera de los siguientes medios:
 - a) El acceso a los datos pertinentes de la declaración en aduana o la declaración de reexportación al amparo de la cual se exportaron o reexportaron inicialmente las mercancías de retorno desde el territorio de aplicación de la Unión.
 - b) Una copia impresa, autenticada por la aduana competente, de la declaración en aduana o la declaración de reexportación al amparo de la cual se exportaron o reexportaron inicialmente las mercancías de retorno desde el territorio de aplicación de la Unión.
 - c) Un documento expedido por la aduana competente con los datos pertinentes de esa declaración en aduana o de reexportación.
 - d) Un documento expedido por las autoridades aduaneras que certifique que se han cumplido las condiciones para la exención de los derechos de importación (boletín de información INF 3).
3. Cuando la información a disposición de las autoridades aduaneras competentes permita determinar que las mercancías declaradas para su despacho a libre práctica fueron inicialmente exportadas desde el territorio de aplicación de la Unión y que a la sazón cumplían las condiciones para acogerse a una exención de los derechos de importación en calidad de mercancías de retorno, no se exigirá la información a que se refiere el apartado 2.
4. El apartado 2 no se aplicará cuando las mercancías puedan declararse para el despacho a libre práctica oralmente o mediante cualquier otro acto. Tampoco se aplicará en caso de circulación internacional de embalajes, de medios de transporte o de determinadas mercancías sujetas a medidas aduaneras particulares, salvo que se disponga en contrario.

Apartado 3.º

En el caso que nos ocupa, se puede vincular la mercancía al régimen aduanero especial de importación temporal.

El artículo 250 del CAU regula el ámbito de aplicación del régimen aduanero de importación temporal estableciendo que, en el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas a lo siguiente:

- a) A otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor.
- b) A medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

El régimen de importación temporal se utilizará cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas.
- b) Que sea posible garantizar la identificación de las mercancías incluidas en el régimen, excepto cuando, habida cuenta de la naturaleza de las mercancías o del destino previsto, la ausencia de medidas de identificación no pueda conducir a un abuso del régimen, o, en el caso mencionado en el artículo 223, cuando sea posible comprobar el cumplimiento de las condiciones estipuladas para las mercancías equivalentes.
- c) Que el titular del régimen esté establecido fuera del territorio aduanero de la Unión, salvo que se disponga lo contrario.
- d) Que se cumplan las condiciones necesarias para la exención total o parcial de derechos establecidas en la legislación aduanera.

Por otra parte, el artículo 251 del CAU regula el plazo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, estableciendo que las autoridades aduaneras fijarán el plazo al término del cual las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal deberán ser reexportadas o incluidas en un régimen aduanero posterior. Este plazo deberá ser suficiente para que se pueda alcanzar el objetivo del destino autorizado.

Salvo que se disponga lo contrario, el plazo máximo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, para el mismo fin y bajo la responsabilidad del mismo titular de la autorización, será de 24 meses, aun cuando el régimen se hubiera ultimado por inclusión de las mercancías en otro régimen especial, a su vez seguido de una nueva inclusión en el régimen de importación temporal.

Cuando, en circunstancias excepcionales, el fin autorizado no pueda alcanzarse dentro del plazo mencionado en los párrafos anteriores, las autoridades aduaneras podrán con-

ceder una prórroga de dicho plazo por un tiempo razonable, previa solicitud debidamente justificada del titular de la autorización.

El tiempo total de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal no será superior a 10 años, salvo en caso de circunstancias imprevisibles.

Los supuestos de exención total se regulan en los artículos 208 a 236 del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 (por ejemplo, medios de transporte, palés y contenedores, animales, mercancías y efectos personales importadas por viajeros con fines deportivos, material pedagógico y científico, mercancías destinadas a exposiciones...).

En caso de mercancías que no cumplan con todos los requisitos para la exención total, la autorización se concederá a condición de que se abone el importe de los derechos de importación exigible cuando se haya ultimado el régimen. No se concederá para mercancías fungibles.

El artículo 252 del CAU regula la cuantía del derecho de importación en caso de importación temporal con exención parcial de derechos de importación, disponiendo que el importe de los derechos de importación respecto de las mercancías incluidas en el régimen de importación temporal con exención parcial de esos derechos se fijará en el 3 % del importe del derecho de importación que habría sido exigible por dichas mercancías si hubieran sido despachadas a libre práctica en la fecha en que fueron incluidas en el régimen de importación temporal.

Dicho importe será exigible por cada mes o fracción de mes que las mercancías hayan estado incluidas en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

El importe de los derechos de importación no excederá del que hubiese sido exigible en caso de despacho a libre práctica de las mercancías de que se trate en la fecha de su inclusión en el régimen de importación temporal.

No podemos aplicar la exención total, dado que la mercancía objeto de importación temporal no es ninguno de los supuestos previstos en los artículos del Reglamento Delegado (UE) n.º 2015/2446, de la Comisión, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 antes citados, por lo que debemos solicitar la aplicación del régimen especial con exención parcial de los derechos de importación, aplicando la regla del artículo 252 del CAU.

Con carácter previo, deberemos constituir garantía suficiente y tras la concesión de la autorización correspondiente, una vez que el régimen se haya ultimado (por el transcurso del tiempo concedido), las autoridades aduaneras liquidarán la deuda aduanera correspondiente con esta exención.

El enunciado nos indica que el material de cocina es valorado en 20.000 euros, que el plazo de permanencia de dichas mercancías en el régimen de importación temporal será de 2 meses, así como que el arancel aplicable a este tipo de mercancía es de un 5 %, por lo que el importe de la deuda aduanera ascenderá a 60 euros ($3 \% \times 2 \times 5 \% \times 20.000 \text{ €}$).

Pregunta 2

Apartado 1.º

De conformidad con lo establecido en el artículo 7.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIE), el impuesto se devengará, en los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal, si bien la salida de dichos productos se efectuará en régimen suspensivo cuando se destinen directamente a otras fábricas o depósitos fiscales.

Por lo tanto, en los casos a) y b), el devengo del impuesto especial se producirá en el momento de la salida de los productos del depósito fiscal.

En cambio, en el caso c), dado que el whisky se destina a un depósito fiscal de Finlandia, la salida del whisky se efectúa en régimen suspensivo, por lo que no se produce el devengo del impuesto.

Apartado 2.º

El artículo 31 de la LIE regula el ámbito objetivo de los productos intermedios, estableciendo que tendrán la consideración de productos intermedios todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol., e inferior o igual a 22 % vol., clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206, y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto sobre la cerveza, ni en el del impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas.

El Reglamento de Ejecución (UE) 2020/2159, de la Comisión, de 16 de diciembre de 2020, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, dispone que deberán clasificarse en la nomenclatura combinada, en el código NC 2206 00: «las demás bebidas derivadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel, sake)».

El artículo 33 de la LIE regula la base imponible del impuesto sobre productos intermedios, estableciendo que la base imponible estará constituida por el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo de este impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20°C.

En consecuencia, en el caso a), el volumen de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto especial sobre productos intermedios, contenido en el envío de 10 cajas de sake a un almacén fiscal en Madrid es de 1,2 hectolitros ($10 \times 12 \times 1$ litros/100).

El artículo 34 de la LIE regula el tipo impositivo en el impuesto sobre productos intermedios, estableciendo que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23, el impuesto se exigirá a los siguientes tipos impositivos:

1. Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 % vol.: 38,48 euros por hectolitro.
2. Los demás productos intermedios: 64,13 euros por hectolitro.

Por lo tanto, la liquidación a practicar por impuestos especiales, tratándose el sake de un producto intermedio con un grado alcohólico volumétrico adquirido del 20 % vol., ascenderá a 76,96 euros ($1,2 \times 64,13$ €).

El artículo 36 de la LIE regula el ámbito objetivo del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, disponiendo que el mismo estará integrado por:

- a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.
- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.
- c) El alcohol que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

El Reglamento de Ejecución (UE) 2020/2159, de la Comisión, de 16 de diciembre de 2020, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, dispone que el whisky deberá clasificarse en la nomenclatura combinada, en el código NC 2208 30, mientras que la ginebra deberá clasificarse en la nomenclatura combinada, en el código NC 2208 50 91.

El artículo 38 de la LIE regula la base imponible del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, estableciendo que la base estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20°C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del impuesto.

En el caso b), el volumen de alcohol puro contenido en el envío de dos cajas de ginebra y una de whisky a uno de sus restaurantes de la sierra norte es de 0,09367 hectolitros de alcohol puro, de acuerdo con el siguiente detalle:

- Ginebra: 0,08887 hectolitros alcohol puro ($2 \times 12 \times 1$ litros $\times 37\%/100$)
- Whisky: 0,048 hectolitros del alcohol puro ($1 \times 12 \times 1$ litros $\times 40\%/100$).

El artículo 39 de la LIE regula el tipo impositivo en el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, estableciendo que el impuesto se exigirá al tipo de 958,94 euros por hectolitro de alcohol puro.

Por lo tanto, la liquidación a practicar por impuestos especiales ascenderá a 131,18 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

- Ginebra: 85,15 euros ($0,08887 \times 958,94$ €).
- Whisky: 46,03 euros ($0,048 \times 958,94$ €).

En cambio, en el caso c), dado que la salida del whisky se efectúa en régimen suspensivo, no se produce el devengo del impuesto, por lo que no procede liquidar el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas.

Apartado 3.º

Las expediciones de productos sujetos a los impuestos especiales, siempre que tengan carácter comercial, deberán estar amparadas por determinados documentos, recogidos en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales (RIE), que acrediten haber satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado. Dichos documentos de circulación, como norma general, deben ser expedidos por los titulares de los establecimientos desde los que se remiten los productos.

El documento administrativo electrónico es el documento de circulación que permite tener un mayor control sobre los productos. Su envío se realiza de forma electrónica a través del sistema EMCS. La Directiva 2008/118/CE exige la utilización del e-DA para las operaciones con mayor riesgo fiscal al disponer que «la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se realizará únicamente si tiene lugar al amparo de un e-DA».

Asimismo, el legislador español exige su utilización en el ámbito interno cuando se trate de productos a los que no les sea aplicable el tipo normal o cuando no circulen con el impuesto devengado.

Por tanto, se exige la utilización del e-DA en los siguientes supuestos:

- Las expediciones intracomunitarias que circulen en régimen suspensivo del impuesto.

- Las expediciones que circulen en el ámbito interno en régimen suspensivo o con aplicación de un supuesto de exención o de un tipo impositivo reducido.

En consecuencia, en el caso c), la circulación debe realizarse al amparo de un e-DA.

Por otra parte, el uso de los albaranes de circulación está previsto para los supuestos en los que no proceda la utilización del e-DA o del documento simplificado de acompañamiento. En todo caso, son utilizados para envíos realizados fuera de régimen suspensivo de productos objeto de los impuestos especiales y, como consecuencia del bajo riesgo fiscal de las circulaciones que ampara, sus requisitos formales son mínimos, pudiendo incluso no estar sujeto a modelo. Por tanto, este documento de circulación ampara las expediciones de productos devengadas a tipo normal, realizadas en el ámbito interno, siempre que no atraviesen otro Estado miembro. Además, la utilización del albarán es compatible con la llevanza de marcas fiscales, cuando proceda su uso.

Tienen la consideración de albaranes de circulación las facturas, los albaranes, los conduces y demás documentos comerciales utilizados habitualmente por la empresa expedidora. En ellos deberán consignarse los siguientes datos: el nombre, el NIF y, en su caso, el CAE del expedidor y del destinatario, la clase y cantidad de productos y la fecha de expedición, el lugar de expedición y entrega y, en su caso, la graduación del producto. Asimismo, se exige, en el artículo 24 del RIE, que sean enumerados secuencialmente por años naturales y que sean firmados por el expedidor o por persona que le represente, salvo que el documento se expida por procedimientos informáticos autorizados por la oficina gestora, y, por esta, se haya autorizado la dispensa de firma.

Por último, las precintas o marcas fiscales tienen una doble función, ya que son documentos de circulación específicos para determinados productos (bebidas derivadas, cigarrillos y picadura para liar) y, al mismo tiempo, constituyen la prueba de que el impuesto especial ha sido satisfecho. Por tanto, los productos que lleven incorporados las precintas deben encontrarse con el impuesto devengado y circular fuera de régimen suspensivo.

En cuanto a su papel como documento de circulación, la regulación de las marcas fiscales se encuentra en el artículo 26 del RIE, precepto que recoge la obligación de que los productos las lleven incorporadas:

Con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las bebidas derivadas, los cigarrillos y la picadura para liar que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta embotelladora o envasadora independiente deberán contenerse en recipientes o envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal en las condiciones previstas en este reglamento.

En consecuencia, en los casos a) y b), al tratarse de expediciones en el ámbito nacional a consumidores finales, los envíos se realizarán con el impuesto devengado y amparados en un albarán de circulación.

Por otra parte, en el caso b), al haberse pagado el impuesto y tratarse de bebidas derivadas embotelladas, también deberán llevar adheridas las correspondientes marcas fiscales.

Pregunta 3

Apartado 1.º

El artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, regula el IGFEI, cuyo apartado Seis regula el hecho imponible, disponiendo que está sujeta al impuesto:

- a) La primera venta o entrega de los GFEI tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado Siete.
- b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior.
- c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los GFEI han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos.

Por lo que se refiere a la importación y la adquisición intracomunitaria de GFEI, cabe señalar que no constituye hecho imponible del IGFEI, en la medida en que los GFEI no estén contenidos en productos cuya utilización implica inherentemente su emisión a la atmósfera, tal y como establece el artículo 5.Seis.1 c) de la Ley 16/2013.

Por otra parte, la utilización por Jaysa de los GFEL importados y adquiridos en la recarga de sus equipos o aparatos no nuevos constituye hecho imponible del IGFEI, como autoconsumo sujeto y no exento, tal y como establece el artículo 5.Seis.1 b) de la Ley 16/2013.

La venta por Jaysa de los GFEL importados y adquiridos a un empresario asturiano no autorizado como revendedor constituye hecho imponible del IGFEI, como primera venta o entrega sujeta y exenta, en la medida en que los gases se destinen a una primera incorporación en equipos o aparatos nuevos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Siete.1 d) de la Ley 16/2013.

El empresario asturiano tiene la condición de consumidor final, por lo que debe soportar la repercusión del IGFEI devengado, tal y como establece el artículo 5.Trece.1 de la Ley 16/2013. Para poder beneficiarse de la mencionada exención, el empresario asturiano debe acreditar el carácter del equipo o aparato, tal y como dispone el artículo 14 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Jaysa, como contribuyente, debe hacer constar en factura el precepto en que se basa la exención aplicada (art. 5.Trece.2 de la Ley 16/2013).

Finalmente, la falta de justificación de los gases importados y adquiridos constituye un hecho imponible presunto, dado que el artículo 5.Seis.3 de la Ley 16/2013 dispone que se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de ventas o entregas sujetas al impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos.

Por lo que se refiere a la adquisición interior de GFEL a un empresario establecido en Toledo, que tiene acreditada la condición de revendedor, cabe señalar que dicho empresario es contribuyente, tal y como establece el artículo 5.Nueve.1 de la Ley 16/2013, estando autorizado para adquirir los GFEL exentos del IGFEI, según dispone el artículo 5.Siete.1 a) de la Ley 16/2013, por destinarlos a su reventa en territorio español. Para disfrutar de la exención debe exhibir a su proveedor su CAF, que acredita su inscripción como revendedor.

La posterior venta a Jaysa también constituye hecho imponible del IGFEI, como primera venta o entrega sujeta y no exenta, según dispone el artículo 5.Seis.1 a) de la Ley 16/2013. Ni la posterior venta de los GFEL así adquiridos ni su falta de justificación por Jaysa constituyen hecho imponible del IGFEI.

Apartado 2.º

La condición de revendedor recae en la persona o entidad que, por estar autorizada por la oficina gestora en los términos establecidos reglamentariamente, adquiera exentos los gases objeto del impuesto para cualquiera de los siguientes fines:

- a) Ser entregados a un consumidor final, a otra persona o entidad para su posterior comercialización en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o para su uso o envío fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto.
- b) Ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes.

El apartado Seis del artículo 5 de la Ley 16/2013 regula el hecho imponible, disponiendo que está sujeta al impuesto la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado Siete.

A este respecto, el apartado Trece del artículo 5 de la Ley 16/2013 regula la repercusión, disponiendo que los contribuyentes deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto del impuesto, quedando estos obligados a soportarlas.

La repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en la factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella. Cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en el referido documento, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio.

Por lo tanto, cabe concluir que el empresario toledano, que tiene acreditada la condición de revendedor, tiene el deber de repercutir el IGFEI devengado con la puesta a disposición de los GFEI, y Jaysa, en su condición de consumidor final, tiene el deber de soportarlo, tal y como establece el artículo 5.Trece de la Ley 16/2013.

Apartado 3.º

El artículo 6 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, recoge que:

Los consumidores finales que destinen los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, carga, recarga, reparación o

mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes, en las facturas que expidan con ocasión de dichas operaciones deberán consignar la cantidad expresada en kilogramos y el epígrafe que corresponda al gas fluorado incorporado al equipo o aparato, de acuerdo con el apartado once del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, así como el importe del impuesto soportado.

Ello es así porque el destinatario último de los equipos o gases fluorados debe conocer el IGFEI que se repercutió en su momento en relación con el gas que adquiere para eventuales deducciones o, esencialmente, devoluciones del impuesto. Sin embargo, tal comunicación hasta el consumidor final (en sentido habitual de la palabra) del equipo que contiene gases fluorados no siempre se produce –por ejemplo, en las ventas entre particulares, que no están obligados a emitir factura–.

Adicionalmente, el artículo 5.Trece.2 de la Ley 16/2013 recoge que, cuando se trate de operaciones no sujetas o exentas, se hará mención de dicha circunstancia en la factura, con indicación del precepto de este artículo en que se basa la aplicación de tal beneficio. La relevancia de tal obligación tiene que ver con el control del impuesto, del mismo modo que ocurre en el ámbito de otros impuestos indirectos.

Parte 6.^a

Pregunta 1

El artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), contiene las reglas generales de cálculo del rendimiento neto, estableciendo en el apartado 4 que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

El enunciado indica que doña Josefina no ha facturado a su mejor amiga los servicios prestados durante el ejercicio en un pleito sobre cuestiones hereditarias, estimándose el valor de mercado de dichos servicios en 2.000 euros. En consecuencia, procederá computar como rendimiento íntegro de la actividad económica de doña Josefina ese importe de 2.000 euros.

Por otra parte, el artículo 30 de la LIRPF regula las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo en su apartado 2, junto a las reglas

generales del artículo 28 de la LIRPF, unas reglas especiales, dentro de las cuales figura la siguiente:

3.^a Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

El enunciado nos indica que, para compensar a su marido por la cesión de la parte del piso del que son cotitulares, Josefina le paga a Jaime 20.000 euros anuales, lo que supone el doble del valor de mercado de una cesión de estas características.

En consecuencia, tratándose de un bien ganancial, no resulta aplicable dicha regla, lo que supone que Josefina no podrá computar gasto alguno por la cesión del inmueble efectuada por su cónyuge, mientras que su cónyuge Jaime tampoco tendrá que computar rendimiento del capital inmobiliario alguno por esa cesión parcial del inmueble a su cónyuge.

Por otra parte, el enunciado nos indica que, para atender mejor a los clientes que visitan el despacho, Josefina tiene alquilada en el mismo edificio una plaza de aparcamiento de titularidad privativa de su marido por un importe anual de 3.000 euros. El valor de mercado de una cesión de estas características sería de 2.000 euros.

En este caso, a diferencia del caso anterior, al ser la plaza de aparcamiento un bien privativo de su cónyuge Jaime, Josefina se deducirá la contraprestación estipulada (3.000 €), si bien únicamente podrá deducirse el valor de mercado de la contraprestación, es decir, 2.000 euros.

Por otra parte, ese valor de mercado de la contraprestación (2.000 €) se considerará rendimiento del capital inmobiliario de su cónyuge Jaime.

El artículo 30 de la LIRPF regula las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo en su apartado 2, junto a las reglas generales del artículo 28 de la LIRPF, unas reglas especiales, dentro de las cuales figura la siguiente:

4.^a Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto

de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.

En ausencia de renuncia, la modalidad simplificada del régimen de estimación directa debe aplicarse para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º No determine el rendimiento neto de alguna de sus actividades por el método de estimación objetiva.
- 2.º El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros anuales.
- 3.º Ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del método de estimación directa.

En el caso que nos ocupa, el enunciado nos indica que, durante 2019, el importe neto de la cifra de negocios de esta actividad profesional ha ascendido a 300.000 euros, sin que conozcamos la cifra de negocios de esta actividad profesional del ejercicio inmediatamente anterior (2018). En el caso de que, en dicho ejercicio, el importe neto de la cifra de negocios no hubiera superado los 600.000 euros anuales, el contribuyente deberá determinar el rendimiento neto de la actividad económica de 2019 por la modalidad simplificada del método de estimación directa, lo que significa que dicho rendimiento se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la LIRPF, con las especialidades siguientes:

- 1.^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el ministro de Hacienda (Orden de 27 de marzo de 1998).

Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la LIS que afecten a este concepto.

- 2.^a El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 % sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales.

El artículo 30 de la LIRPF regula las normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, estableciendo en su apartado 2, junto a las reglas generales del artículo 28 de la LIRPF, unas reglas especiales, dentro de las cuales figura la siguiente:

- 5.^a Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

- a) Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.
- b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 % a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.
- c) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

El enunciado nos indica que, entre los gastos de la actividad profesional de Josefina, se incluyen 2.500 euros correspondientes a las primas de seguro de enfermedad satisfechas por Josefina, de los que 600 euros corresponden a su propia cobertura, 900 euros a la de su marido (que tiene reconocida una discapacidad del 43 %) y 500 euros a la de cada uno de sus hijos.

Por lo tanto, procede computar como gasto por este concepto la cuantía de 1.900 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

- 500 euros correspondientes a la cobertura de Josefina (si bien la prima satisfecha asciende a 600 euros, el límite es de 500 €).
- 900 euros correspondientes a la cobertura de Jaime (al tener reconocida una discapacidad del 43 %, el límite es de 1.500 €).
- 500 euros correspondiente a la cobertura del hijo de 23 años (al ser menor de 25 años).

No procede computar gasto alguno por la prima de seguro de enfermedad, correspondiente a la cobertura del hijo de 28 años, al no ser menor de 25 años.

Por otra parte, el enunciado nos indica que Josefina afecta parcialmente la vivienda habitual del matrimonio al desarrollo de su actividad económica, por lo que se deducirán los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 % a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total (en

este caso, la vivienda tiene una superficie de 200 metros cuadrados, de los que están afectados a la actividad profesional 100 metros cuadrados), resultando un importe deducible por este concepto de 1.050 euros, de acuerdo con el siguiente cálculo:

- Porcentaje afectación = $100/200 = 50 \%$.
- Coste anual suministros = 6.000 euros, de acuerdo con el siguiente desglose:
 - Gas: 2.000 euros.
 - Electricidad: 3.000 euros.
 - Teléfono fijo e internet: 1.000 euros.
- Importe gasto suministros deducible = $6.000 \times 30 \% \times 50 \% = 900$ euros.

No resulta deducible el importe correspondiente a la televisión de pago (1.000 €), dado que el artículo 30 de la LIRPF considera como suministros: agua, gas, electricidad, telefonía e internet.

En cuanto al IBI, al tratarse de un gasto derivado de la titularidad de la vivienda afecta a la actividad económica, resultará deducible en proporción a la parte de la vivienda afecta al desarrollo de la actividad y al porcentaje de titularidad en el inmueble, sin que se ponderen por el porcentaje del 30 % previsto para suministros, por lo que el importe deducible por este concepto ascenderá a 1.000 euros ($2.000 \times 100/200$).

A este respecto, la DGT, en la contestación a la Consulta Vinculante V2310/2018, de 7 de agosto (NFC069957), concluye que en caso de afectación parcial de una vivienda de carácter ganancial a la actividad económica realizada por uno de los cónyuges, los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad se deben computar en su totalidad, aunque solo correspondan a la titularidad del cónyuge empresario o profesional en un 50 %, tanto para la deducción de los gastos correspondientes a la titularidad de la vivienda, como los correspondientes a los suministros.

Por otra parte, el enunciado nos indica que Josefina ha incurrido en gastos de manutención en el ejercicio de su actividad profesional, cuyo importe ha ascendido a un total de 16.000 euros.

De conformidad con lo establecido en el artículo 30.2.5.º de la LIRPF, se considera gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos que reglamentariamente se establecen para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

Dichos límites son:

- a) Sin pernoctar en municipio distinto: 26,67 euros diarios que se incrementará hasta los 48,08 euros cuando el trabajador autónomo esté en el extranjero.
- b) Pernoctando en municipio distinto: 53,34 euros diarios que se incrementará hasta los 91,35 euros cuando el trabajador autónomo esté en el extranjero.

A este respecto, la remisión que la LIRPF realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, contenida en el artículo 9 del RIRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que, en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 del RIRPF respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza, teniendo en cuenta que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; mientras que los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional a que se refiere el artículo 30.2.5.^a de la LIRPF son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

Por lo tanto, y dado que el enunciado nos indica que la totalidad de los gastos de manutención están dentro de los límites cuantitativos establecidos por el RIRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, cabe distinguir:

- En cuanto a los 6.000 euros que corresponden a gastos de manutención incurridos en el extranjero, la parte de dicho importe (3.000 €) que fueron abonados en metálico, por haber tenido lugar en restaurantes que no disponían de la posibilidad de pago con medios electrónicos, no resulta deducible, dado que la norma exige como requisito para su deducción que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.
- En cuanto a los 10.000 euros que corresponden a gastos de manutención incurridos en territorio nacional y que han sido abonados en su totalidad con tarjeta de crédito, conviene distinguir:
 - El importe de 4.000 euros, correspondiente a establecimientos de restauración de la localidad de residencia de Josefina, resulta deducible, dado que la remisión al artículo 9 del RIRPF no contempla aspectos distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza.
 - El importe de 5.800 euros, correspondiente a hoteles y restaurantes fuera de la localidad de residencia de Josefina, resulta deducible.

- El importe de 200 euros, correspondiente a compras de alimentos en supermercados y tiendas de alimentación en lugares en los que no existían servicios de restauración de ningún tipo, no resulta deducible, dado que la norma exige como requisito que el gasto se produzca en establecimientos de restauración y hostelería.

Por último, el enunciado nos indica que, en concepto de gastos por atenciones a clientes y proveedores, aparecen registrados 5.000 euros durante todo el año.

A este respecto, el artículo 28 de la LIRPF establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de la LIRPF para la estimación directa, y en el artículo 31 de la LIRPF para la estimación objetiva.

El artículo 15.1 e) de la LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo.

En el caso que nos ocupa, el enunciado nos indica que, durante 2019, el importe neto de la cifra de negocios de esta actividad profesional ha ascendido a 302.000 euros (debemos tener en cuenta el ingreso de 2.000 euros por los servicios prestados durante el ejercicio a su mejor amiga en un pleito sobre cuestiones hereditarias), por lo que el importe deducible en concepto de gastos por atenciones a clientes y proveedores ascenderá al 1 % de dicha cuantía, es decir, 3.020 euros ($1\% \times 302.000 \text{ €}$), y el exceso sobre dicha cuantía (1.980 €) no resultará deducible.

Pregunta 2

El artículo 7 e) de la LIRPF dispone que estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Al tratarse de un despido improcedente producido el 1 de junio de 2019, para determinar la indemnización exenta, ha de tenerse en cuenta que la disposición transitoria 11.^a 2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE del 24), establece que la indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los periodos de tiempo inferiores a 1 año.

El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará este como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso.

Determinación del importe exento conforme a la disposición transitoria undécima.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores:

- Periodo 01-01-2005 al 11-02-2012 (7 años, 1 mes y 11 días de antigüedad):

Días trabajados en la empresa:

- 45 días \times 7 años = 315 días.
- (45 días \times 1,4 meses)/12 meses = 5,25 días.
- Total (315 + 5,25) = 320,25 días.

- Periodo 12-02-2012 al 01-06-2019 (7 años, 3 meses y 18 días de antigüedad):

Días trabajados en la empresa:

- 33 días \times 7 años = 231 días.
- (33 días \times 3,6 meses)/12 meses = 9,9 días.
- Total (231+ 9,9): 240,9 días.

Importe de la indemnización exento:

En la medida en que los días tomados en cuenta para el cálculo de la indemnización por los dos periodos es de 561,15 días (320,25 días + 240,9 días) y el importe de la indemniza-

ción no puede superar los 720 días de salario, la cuantía establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores será de 168.345 euros ($300 \text{ €} \times 561,15 \text{ días}$).

La cuantía de la indemnización por despido improcedente establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores (168.345 €) no supera el límite de 180.000 euros que fija el artículo 7 e) de la Ley del IRPF, por lo que está exenta en su totalidad.

Importe de la indemnización no exento:

El exceso de la cantidad percibida sobre el importe exento, que asciende a 46.655 euros ($215.000 - 168.345$), está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.

No obstante, sobre dicha cantidad deberá aplicarse el porcentaje de reducción del 30 %, por entenderse generada en un periodo de tiempo superior a 2 años.

A tal efecto, el artículo 18 de la LIRPF establece que se aplicará una reducción del 30 % del importe de los rendimientos íntegros, cuando se den todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que los rendimientos tengan un periodo de generación superior a 2 años.

El periodo de generación del rendimiento debe entenderse como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento hasta que este se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento. El periodo de generación así entendido debe ser superior a 2 años, computados de fecha a fecha.

Tratándose de indemnizaciones derivadas de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador.

- Que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo.
- Que en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción.

Tratándose de indemnizaciones derivadas de la extinción de una relación laboral, común o especial, el contribuyente puede aplicar la reducción, aunque en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción del 30 %.

Pregunta 3

En cuanto a la distribución de la prima de emisión, el artículo 25.1 e) de la LIRPF dispone que tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario, obte-

nidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, entre otros, los derivados de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima o a la de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

Si la diferencia fuera negativa o cero, lo percibido minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo.

A efectos del cálculo de la diferencia positiva, el valor de los fondos propios se minorará en su caso, en los siguientes importes:

- En el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión o a la de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios.
- En el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo y la parte de dicho exceso que supere el valor de adquisición tributará como rendimiento del capital mobiliario no sujeto a retención o a ingreso a cuenta.

- Valor fondos propios

Capital social (10.000 accs. × 10): 100.000.

Reservas totales: + 60.000.

Reservas indisponibles: – 0.

Valor fondos propios sociedad ME, SL: 160.000.

Valor fondos propios correspondientes a las acciones de don Jaime/doña Jose-fina ($16 \text{ €} \times 1.000 \text{ accs.}$)²: 16.000.

- Límite tributación

Valor fondos propios de las acciones: 16.000.

Valor de adquisición de las acciones: 12.000.

Diferencia positiva: 4.000.

- Tributación de la prima de emisión

Prima de emisión ($1.000 \text{ accs.} \times 4$): 4.000.

Límite: 4.000.

- Importe que tributa como rendimiento de capital mobiliario³: 4.000.
- Exceso que minorra el valor de adquisición⁴: 0 euros.

En cuanto a la donación de las participaciones, la determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que procedan de la transmisión, onerosa o lucrativa, de elementos patrimoniales no afectos viene determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los elementos patrimoniales, tal y como dispone el artículo 34 de la LIRPF.

El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por

² El valor de los fondos propios por acción será de 16 euros (resultado de dividir el valor de los fondos propios de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima entre el número total de acciones de dicha sociedad, esto es, 160.000 euros/10.000 acciones). Entendemos que los 20.000 euros de reservas legalmente indisponibles incluidas en los fondos propios han sido generados con anterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones, por lo que no procede minorar su importe del valor de los fondos propios.

³ Será la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de estas, ya que el rendimiento del capital mobiliario a computar en estos casos tiene como límite la citada diferencia positiva y no está sujeto a retención.

⁴ Vendrá determinado por el exceso entre la diferencia positiva entre el valor fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de estas y el importe de la prima percibido, esto es, 0 euros ($4.000 - 4.000$). Al no existir exceso, el valor de adquisición de las acciones seguirá siendo de 12.000 euros.

el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que este pueda exceder del valor de mercado.

- El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación. Tiene la consideración de mejora, a estos efectos, la indemnización que satisface el propietario a su inquilino para que este desaloje el inmueble.
- Los gastos (comisiones, fedatario público, registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, IVA o impuesto sobre sucesiones o donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente.
- De la suma correspondiente a las anteriores cantidades se restará el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. No procede computar amortización por aquellos bienes no susceptibles de depreciación, como por ejemplo, los terrenos, los valores mobiliarios, etc.

El valor de transmisión estará formado por:

- El importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o el valor declarado o, en su caso, el comprobado administrativamente a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito, sin que este pueda exceder del valor de mercado.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

- De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

Por lo tanto, cada cónyuge habrá obtenido una ganancia patrimonial de 3.000 euros, por la donación de las participaciones, de acuerdo con el siguiente cálculo:

• Valor transmisión	15.000 euros ⁵
• Valor adquisición	12.000 euros
• Ganancia patrimonial	3.000 euros

⁵ No procede deducir los gastos derivados de la donación y el impuesto satisfecho por los donatarios, por importe de 3.000 euros por cada uno de ellos, dado que la LIRPF exige como requisito para su deducción que los mismos hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

Parte 7.ª

Pregunta 1

Apartado a)

El artículo 136 de la LGT regula la comprobación limitada estableciendo que, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente, y entre otras, las siguientes actuaciones:

- c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

Apartado b)

El artículo 136 de la LGT regula la comprobación limitada estableciendo que, en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente, y entre otras, las siguientes actuaciones:

- d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Apartado c)

El artículo 91 del RGAT dispone que el órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) Que se solicite con anterioridad a los 3 días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

En este caso, suponiendo que el plazo inicialmente concedido a El Delantal para atender el requerimiento hubiera sido de 10 días, la ampliación de plazo que podría haberse concedido por la Administración, por el periodo máximo permitido, sería de 5 días (la mitad del plazo fijado inicialmente).

Apartado d)

El artículo 104 de la LGT regula los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, disponiendo que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de 6 meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, este será de 6 meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la DEH.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en la LGT no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Por otra parte, el artículo 139 de la LGT regula la terminación del procedimiento de comprobación limitada, disponiendo que el procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

El artículo 104 del RGAT regula las dilaciones por causa no imputable a la Administración disponiendo que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

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

No obstante lo anterior, cabe señalar que las únicas dilaciones que son imputables al contribuyente son aquellas de las que este puede ser responsable, para lo que es necesario que los hechos hayan ocurrido de modo que solo una conducta diferente del contribuyente hubiera permitido una mayor diligencia en la realización de las actividades de que se trate.

Por tanto, no procede considerar como dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria la concesión a El Delantal de la ampliación del plazo para atender al requerimiento formulado por la Administración.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento de comprobación limitada se inició en fecha 10 de junio de 2019, finalizando en fecha 13 de diciembre de 2019, con la puesta a disposición en la DEH de la liquidación provisional, por lo que cabe concluir que se ha excedido del plazo máximo (6 meses) de duración del procedimiento de comprobación limitada.

Apartado e)

El artículo 104 de la LGT regula los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, disponiendo en su apartado 2 que, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la DEH.

Por tanto, cabe concluir que el procedimiento de comprobación limitada se entiende finalizado en fecha 13 de diciembre de 2019, con la puesta a disposición en la DEH de la liquidación provisional.

Apartado f)

El artículo 104.5 de la LGT establece que, producida la caducidad, esta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

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

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Por otra parte, el artículo 139.1 b) de la LGT dispone que el procedimiento de comprobación limitada terminará por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la LGT sin que se haya notificado resolución expresa, si bien ello no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

Por lo tanto, dado que el objeto del procedimiento de comprobación limitada se refería al IVA correspondiente a 2016, cabe concluir que la Administración podrá iniciar un nuevo procedimiento de comprobación limitada, al no haber transcurrido el plazo de prescripción de 4 años a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

Apartado g)

El artículo 235 de la LGT regula la iniciación, disponiendo en su apartado 3 que el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de 1 mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de la LGT, el escrito de interposición se remitirá al tribunal económico-administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver.

Pregunta 2

Apartado a)

El artículo 118 de la LIS regula el índice de entidades, estableciendo que, en cada Delegación de la AEAT se llevará un índice de entidades en el que se inscribirán las que tengan

su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, excepto las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la LIS (entidades totalmente exentas).

Reglamentariamente se establecerán los procedimientos de alta, inscripción y baja en el índice de entidades.

Por su parte, el artículo 119 de la LIS regula la baja en el índice de entidades, disponiendo que la AEAT dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional en los siguientes casos:

- a) Cuando los débitos tributarios de la entidad para con la Hacienda pública del Estado sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el RGR.
- b) Cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este impuesto correspondiente a tres periodos impositivos consecutivos.

Apartado b)

El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquella concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad afectada de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

Pregunta 3

Apartado a)

Dentro de los procedimientos de comprobación se encuentra el procedimiento de verificación de datos, que puede calificarse como aquel procedimiento de comprobación en el que la Administración ejercita las actuaciones de comprobación con una limitación bastante severa de sus facultades, de modo tal que en el curso de dicho procedimiento únicamente puede realizar una serie de actuaciones con las que obtener determinados medios de prueba en los que sustentar su resolución. La realización de actuaciones de verificación de datos se incluye por la LGT dentro de las funciones de gestión tributaria (art. 117.1 f) LGT).

De conformidad con lo establecido en el artículo 131 b) de la LGT, 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 otra parte, la realización de actuaciones de comprobación limitada se incluye entre las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria (art. 117.1 h) LGT), sin perjuicio de que también se pueden encuadrar dentro de las funciones de inspección tributaria (art. 141 h) LGT). No obstante, el procedimiento es único y se regula en los artículos 136 a 140 de la LGT y 163 a 165 del RGAT.

Mediante el procedimiento de comprobación limitada, la Administración ejercita sus facultades de comprobación del adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias. Este procedimiento tiene un carácter intermedio entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de inspección puesto que las facultades que la Administración tributaria puede desarrollar son más amplias que las previstas para el procedimiento de verificación de datos, pero sin que en ningún caso se igualen con las propias del procedimiento de inspección.

De conformidad con lo establecido en el artículo 163 del RGAT, la Administración puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada, entre otros supuestos, cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

Este supuesto viene a coincidir con lo fijado en el artículo 131 b) de la LGT, relativo al procedimiento de verificación de datos, por lo que la Administración debe valorar qué procedimiento inicia, si el de verificación de datos o el de comprobación limitada, teniendo en cuenta las facultades y los efectos que se derivan de uno u otro procedimiento.

A este respecto el TEAC, en Resoluciones de fechas 5 de julio de 2006 y 3 de julio de 2014, entre otras, dispone que el alcance máximo del procedimiento de verificación de datos es que el órgano administrativo aprecie la indebida aplicación de la norma en la autoliquidación de forma «patente» (esto es, palmaria, evidente, notoria, clara) a la vista de la propia declaración presentada o de los justificantes aportados («mero control formal»), pero no pueden sustanciarse discrepancias jurídicas como, por ejemplo, cumplir con los requisitos para calificar la vivienda como habitual, que exigiría llevar a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto, para las que la LGT prevé el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector.

Por tanto, se considera que lo más correcto hubiera sido iniciar un procedimiento de comprobación limitada, a la vista de los datos del supuesto y de las facultades que la Administración puede desarrollar en el seno de este procedimiento.

Apartado b)

El artículo 132 de la LGT regula la iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos, disponiendo en su apartado 1 que el procedimiento de verificación de datos

se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

En el mismo sentido, el artículo 137.2 de la LGT dispone que el inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

El enunciado nos indica que la Agencia Tributaria, en virtud de las alegaciones y documentación presentada por don Francisco sobre sus rentas obtenidas en el extranjero, procedió a realizar un análisis jurídico-tributario complejo de los requisitos necesarios para aplicar la exención alegada por el contribuyente, concluyendo el incumplimiento de dichos requisitos.

Por tanto, se considera que lo más correcto hubiera sido iniciar el procedimiento mediante una comunicación o requerimiento, y no mediante una propuesta de liquidación, dado que la Administración tributaria no estaba en poder de los datos suficientes para iniciar el procedimiento mediante una propuesta de liquidación.

Apartado c)

El artículo 132 de la LGT regula la iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos, disponiendo en su apartado 2 que cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de la LGT.

A este respecto, el artículo 108.4 de la LGT establece que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

El enunciado nos indica que don Francisco negó haber percibido de la empresa Jaysa el importe de los rendimientos del trabajo que le fueron imputados en la propuesta de liquidación. Ante esta circunstancia, y de conformidad con lo establecido en el artículo 108.4 de la LGT, la Administración debió exigir a Jaysa que ratificara y aportara prueba de los pagos efectuados a don Francisco, en concepto de rendimientos del trabajo.

Parte 8.^a

Pregunta 1

Apartado a)

Por lo que se refiere al importe de la deuda tributaria a pagar en las alternativas 1 y 3, el artículo 62.5 de la LGT establece:

5. Una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otra parte, el artículo 28 de la LGT regula los recargos del periodo ejecutivo, estableciendo que:

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

El enunciado del supuesto indica que la notificación de la providencia de apremio correspondiente a una liquidación firme consecuencia de la calificación como retribuciones labo-

rales, de rentas y de dietas abonadas a gran parte de sus empleados en el ejercicio 2017, consideradas, por la entidad, exentas en el IRPF, se produjo el lunes 7 de septiembre de 2020.

En consecuencia, dado que la notificación de la providencia de apremio se produjo entre los días 1 y 15 del mes de septiembre de 2020, el plazo de pago a que se refiere el artículo 62.5 de la LGT finalizará el día 20 del mes de septiembre de 2020. Ahora bien, dado que el día 20 del mes de septiembre de 2020 es un domingo –día inhábil–, el plazo de pago finalizará el inmediato día hábil siguiente, es decir, el lunes 21 de septiembre de 2020.

Resultará aplicable el recargo de apremio reducido del 10 % en el caso de que se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de la LGT para las deudas apremiadas (dicho plazo finaliza el 21 de septiembre de 2020). En este caso, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

En caso contrario, deberá satisfacerse la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario, el recargo de apremio ordinario del 20 %, así como los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

Por lo que se refiere al importe de la deuda tributaria sobre la que se debe solicitar aplazamiento en la alternativa 2, el artículo 48 del RGR, regula las garantías en aplazamientos y fraccionamientos, disponiendo que cuando la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, la garantía deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 % de la suma de ambas partidas.

Por lo que se refiere al importe que se debe garantizar en la alternativa 2, el artículo 48.4 del RGR dispone que si la valoración del bien ofrecido en garantía resultara insuficiente para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento en los términos previstos en el RGR, deducidas las cargas en su caso existentes y no se tratase de un supuesto de los regulados en el artículo 50 del RGR, se requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento aporte garantías complementarias o bien acredite la imposibilidad de aportarlas, conforme a lo dispuesto en el artículo 46.4 y 5 del RGR.

Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la denegación de la solicitud.

Por lo que se refiere al importe que se debe garantizar en la alternativa 4, el artículo 233.1 de la LGT regula la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, estableciendo que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses

de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Apartado b)

En cuanto a la alternativa 2, el artículo 65.5 de la LGT dispone que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

Las solicitudes en periodo ejecutivo podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados. La Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

En cuanto a la alternativa 3, el artículo 40.1 del RGR establece que la solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos anteriores impedirá el inicio del periodo ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora que corresponda.

La solicitud en periodo ejecutivo podrá presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza y no tendrá efectos suspensivos. No obstante, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

En cuanto a la alternativa 4, el artículo 42 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA), establece que la suspensión concedida tendrá efectos desde la fecha de la solicitud.

Por otra parte, el artículo 44 del RGRVA regula la suspensión con prestación de otras garantías, disponiendo que la solicitud de suspensión con prestación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 de la LGT, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2 b) del RGR, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anula-

ción de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Por último, el artículo 46 del RGRVA regula la suspensión por el tribunal económico-administrativo, disponiendo que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

Apartado c)

Por lo que se refiere a la alternativa 2, cabe señalar que el enunciado nos indica que la providencia de apremio notificada a la entidad corresponde a una liquidación firme consecuencia de la calificación como retribuciones laborales, de rentas y de dietas abonadas a gran parte de sus empleados en el ejercicio 2017, consideradas, por la entidad, exentas en el IRPF.

A este respecto, el artículo 65.2 b) de la LGT dispone que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias que correspondan a obligaciones tributarias que deba cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 50 del RGR regula la dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos, disponiendo que cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.2 b) de la LGT, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquellos como garantía en los términos previstos en el artículo 48.4 del RGR y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento.

Concedido el aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías, el solicitante quedará obligado durante el periodo a que aquel se extienda a comunicar al

órgano competente para la recaudación de las deudas aplazadas o fraccionadas cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En tal caso, se le concederá el plazo previsto en el artículo 48.6 del RGR para constituir la garantía.

Cuando la Administración conozca de oficio la modificación de dichas circunstancias, se procederá a su notificación al interesado concediendo un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación para que alegue lo que estime conveniente. Transcurrido el plazo de alegaciones, la Administración requerirá, en su caso, al interesado para la formalización de la garantía o para la modificación de la garantía preexistente, indicándole los bienes sobre los que debe constituirse esta y el plazo para su formalización, en los términos del artículo 48 del RGR.

En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen beneficios, con anterioridad al reparto deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda pública.

El incumplimiento de la obligación de constituir garantía prevista en este apartado tendrá las mismas consecuencias que las reguladas en este reglamento para la falta de formalización de garantías.

En los supuestos de fraccionamientos, en los que se hubiera solicitado su concesión con dispensa parcial de garantías, de accederse a la solicitud, dicha garantía parcial quedará afecta a la totalidad de las fracciones incorporadas al acuerdo, y será de aplicación, en caso de incumplimiento de pago, lo dispuesto en el artículo 54.2 del RGR.

Por lo que se refiere a la alternativa 3, el artículo 40 del RGR establece que, tratándose de una solicitud formulada en periodo ejecutivo de pago, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

Procederá la inadmisión de la solicitud en los siguientes casos:

- a) Cuando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General y se considere que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español, calificándose la solicitud en estos casos como manifiestamente carente de fundamento.
- b) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.

- c) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3 a) de la LGT, siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y periodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en este párrafo c) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de pago en especie, esta última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

- d) La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Se considerará, en todo caso, realizada la solicitud con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido ofrecidos en solicitudes anteriores.

La inadmisión deberá ser motivada y determinará que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos, y frente al acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de inadmisión deberá adoptarse por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

Cuando la solicitud no reúna los requisitos o no se acompañen los documentos que se señalan en los párrafos anteriores, el órgano competente para la tramitación requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el anteriormente.

Si la solicitud de pago en especie se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se hayan subsanado los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de pago en especie.

La resolución deberá notificarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido el plazo sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a efectos de interponer frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa.

El órgano competente acordará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución deberá ser adoptada por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT.

De dicho acuerdo de aceptación o de denegación, así como del acuerdo de inadmisión, se remitirá copia al departamento ministerial competente en materia de cultura, o al que corresponda en función del tipo del bien, y a la Dirección General del Patrimonio del Estado.

Si se dictase acuerdo de aceptación, su eficacia quedará condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos. De producirse esta en la forma establecida en el acuerdo de aceptación y en el plazo establecido en este reglamento, los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la fecha de la solicitud.

En caso de aceptación del pago en especie, la deuda devengará interés de demora desde la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta que los bienes hayan sido entregados o puestos a disposición de la Administración con conocimiento de esta, pudiendo afectarse en el acuerdo de aceptación el bien dado en pago a la cancelación de dichos intereses de demora, de ser suficiente el valor del citado bien.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los in-

tereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

- b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, de no haberse iniciado con anterioridad.

La entrega o puesta a disposición de la Administración de los bienes deberá ser efectuada en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del acuerdo de aceptación de pago en especie, salvo que dicha entrega o puesta a disposición se hubiese realizado en un momento anterior. Del documento justificativo de la recepción en conformidad se remitirá copia al órgano de recaudación.

De no producirse la entrega o puesta a disposición de los bienes en los términos del párrafo anterior, quedará sin efecto el acuerdo de aceptación, con las consecuencias siguientes:

- a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso y este ya hubiese transcurrido, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la entrega o puesta a disposición, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para entregar o poner a disposición los bienes, sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT.

- b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuarse el procedimiento de apremio.

Por lo que se refiere a la alternativa 4, el artículo 46 del RGRVA dispone que el tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anu-

lación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se inadmitirá a trámite la solicitud de suspensión con las consecuencias previstas en los siguientes párrafos.

Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud y será notificada al interesado y al órgano de recaudación competente.

La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado.

El acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa.

Por otra parte, el artículo 47 del RGRVA regula la tramitación y resolución por el tribunal económico-administrativo de la solicitud de suspensión disponiendo que, admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender.

El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión. En los supuestos de suspensión con dispensa parcial, el acuerdo especificará las garantías que deben constituirse.

Estos acuerdos se notificarán al interesado y al órgano de recaudación competente.

Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

Cuando se otorgue la suspensión con garantía parcial, esta deberá ser constituida ante el órgano competente para la recaudación del acto, que procederá, en su caso, a la aceptación, y se aplicará lo dispuesto en el artículo 45 del RGRVA.

Pregunta 2

Apartado a)

Por un lado, al administrador de la sociedad Jaysa (según la información contenida en los estatutos y en el Registro Mercantil, la administradora única es doña Isabel Fernández), se le podría exigir responsabilidad tributaria al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, según el cual serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, el artículo 41.3 de la LGT dispone que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario. El propio artículo 43.1 a) de la LGT dispone que la responsabilidad del administrador infractor también se extenderá a las sanciones.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria del administrador infractor alcanzará a la liquidación y a la sanción correspondiente al mismo concepto y periodo.

Por otro lado, se debe exigir responsabilidad a don Francisco García Fernández, al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

En cuanto al alcance de la responsabilidad, el artículo 42.2 de la LGT limita la responsabilidad al importe de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar. En consecuencia, dado que la transferencia de fondos de la sociedad a don Francisco asciende a 200.000 euros, ese importe será el alcance de la responsabilidad de don Francisco.

Apartado b)

El artículo 124 del RGR regula la declaración de responsabilidad, estableciendo 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.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de 6 meses.

Por otra parte, el artículo 174 de la LGT dispone que el acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- 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 primer párrafo del apartado 6 del artículo 174 de la LGT señala que el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de la LGT.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de la LGT, que dispone lo siguiente:

- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.
- b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

Por otra parte, el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de la LGT, que dispone que, una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.